



# دولة ليبيا

وزارة التعليم

جامعة سبها

كلية التجارة والعلوم السياسية

قسم / المحاسبة

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الإجازة الجامعية البكالوريوس بقسم المحاسبة كلية  
التجارة والعلوم السياسية جامعة سبها بعنوان:

دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عمل الطالبان

منى صالح حسن

هديل علي عبد السلام

إشراف الدكتور:

د. عبد الحكيم أحمد ادة

العام الجامعي

2020-2019

قال الله تعالى:

﴿قَالَ أَجْعَلْني عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ﴾

صدق الله العظيم

سورة يوسف: الآية رقم (55)

# الإهداء

إلى منارة العلم والامام المصطفى الى الامة الذي علم المتعلمين الى سيد الخلق الى رسولنا الكريم  
محمد (صلى الله عليه وسلم)

قال تعالى: (وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا) الإسراء (23)

قال تعالى: (وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا) الإسراء (24)

إلى من وصف لي من الأمل طرقات ومسح بإبتسامته من عيوني عبارات وفي صلاته كم أكثر من  
الدعوات إلى من أفنى عمره وكل جده الأجلي، إلى من زرع في داخلي بذور العلم والأمل إلى من  
تعجز الكلمات عن وصفه...

إلى والدي الحنون حفظه الله ورعاه

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى...

والدتي العزيزة

إلى إخوتي وأخواتي

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم من  
صاغوا لنا من علمهم ومن فكرهم منارة تتير لنا سيرة العلم والنجاح

أساتذتنا الكرام

إلى كل من اعطانا ذرة علم فتعلمناها ...

الباحثان

# كلمة الشكر

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم على بنعمة العقل والدين

قال تعالى: {وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّي غَنِيٌّ كَرِيمٌ} ... النمل (40)

قال رسول الله: (ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله) ...

وقال رسول الله: "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوا به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه" رواه أبو داود

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل شخص قدم لي النصيحة والمشورة في هذا البحث وأشكر والدي الذي تعب من أجلي

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى أساتذتنا الكرام على ما قدموه لنا من توجيهات أفادتنا طيلة هذه الفترة، فكان لنصيحتهم ومساعدتهم الأثر الأكبر في إتمام هذا البحث، فأسأل الله أن يتم عليهم موفور الصحة، وأن يعظم لهم الأجر، ويجعلهم نوراً في طريق العلم والمتعلمين، ونتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة والعلوم السياسية عامة وبقسم المحاسبة خاصة وإلى الدكتور حافظ أبوبكر على ما قدموه لنا خلال الدراسة دراستنا...

إلى كل هؤلاء أقول شكراً

**الباحثان**

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوعات	ت
I	الآية القرآنية	1
II	الإهداء	2
III	الشكر والتقدير	3
IV	فهرس المحتويات	4
VII	فهرس الأشكال	5
VIII	فهرس الجداول	6
<b>الفصل الأول/ الإطار العام للدراسة</b>		
1	المقدمة	1.1
2	مشكلة الدراسة	2.1
2	فرضيات الدراسة	3.1
3	أهداف الدراسة	4.1
3	أهمية الدراسة	5.1
3	أدوات الدراسة	6.1
3	حدود الدراسة	7.1
4	مجتمع وعينة الدراسة	8.1
4	منهجية الدراسة	9.1
<b>الفصل الثاني/ الاطار النظري</b>		
<b>المبحث الأول</b>		
<b>الرقابة المالية</b>		
7	المقدمة	1.1.2
7	مفهوم الرقابة المالية	2.1.2
7	تعريف الرقابة المالية	3.1.2
9	نشأة الرقابة المالية	4.1.2
10	أهداف الرقابة المالية	5.1.2
11	أنواع الرقابة المالية	6.1.2
12	أساليب تنفيذ الرقابة المالية	7.1.2
13	الأعراض العامة الرئيسية للرقابة المالية	8.1.2
15	الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال في الدولة	9.1.2
16	نظام الرقابة المالية في ليبيا والأجهزة المسؤولة عنه "ديوان المحاسبة الليبي"	10.1.2
<b>المبحث الثاني / المحاسبة الإبداعية</b>		

19	المقدمة	1.2.2
19	مفهوم المحاسبة الإبداعية	2.2.2
24	نشأت وظهور المحاسبة الإبداعية	3.2.2
25	أشكال المحاسبة الإبداعية	4.2.2
25	أساليب المحاسبة الإبداعية	5.2.2
28	دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية	6.2.2
28	أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات بكثرة عن استخدامها في الهيئات والمؤسسات والمنظمات الأخرى	7.2.2
29	العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية	8.2.2
30	الفرق بين المحاسبة الإبداعية والإحتيال المحاسبي	9.2.2
<b>المبحث الثالث</b>		
<b>دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية</b>		
31	المقدمة	1.3.2
31	الإتجاهات وأساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2.3.2
32	المهام الرئيسية للجان الرقابية التي تقوم بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.3.2
34	الإجراءات التي تطبقها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.3.2
35	أهم الإختبارات التي ينفذها المراجع على القوائم المالية للحد من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية	5.3.2
37	أهم النماذج والأساليب المستخدمة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية	6.3.2
48	الفصل الثالث/ الدراسات السابقة	
63	الفصل الرابع/ الدراسة الميدانية	
64	المقدمة	1.4
64	البرنامج الإحصائي SPSS	2.4
64	أداة جمع بيانات العينة الرئيسية	3.4
65	الأساليب الإحصائية المستخدمة	4.4
65	تحليل القسم الأول من الاستبانة (معلومات عامة)	5.4
71	تحليل القسم الثاني من الاستبانة	6.4
72	المحور الأول	1.6.4
74	المحور الثاني	2.6.4
76	المحور الثالث	3.6.4
78	إختبار الفرضيات	7.4
81	الفصل الخامس/ الخاتمة	

82	أولاً: النتائج	1.5
82	ثانياً: التوصيات	2.5
83	ثالثاً: قائمة المراجع والمصادر	3.5
86	رابعاً: الملاحق	

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
66	أعمدة بيانفة ءوضف الفنس لعفنة الدراسة	1.4
67	أعمدة بيانفة ءوضف النسب المئوية حسب العمر	2.4
68	أعمدة بيانفة ءوضف النسب المئوية حسب الففصص العلمف	3.4
69	أعمدة بيانفة ءوضف النسب المئوية حسب المؤهل العلمف	4.4
70	أعمدة بيانفة ءوضف النسب المئوية حسب عدد سنوات الخبرة	5.4
71	أعمدة بيانفة ءوضف النسب المئوية حسب المؤهل المهنف	6.4



## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	الفروقات الرئيسية بين المحاسبة الإبداعية الإحتيالي المحاسبي	1.2
66	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	1.4
66	توزيع أفراد العينة حسب العمر	2.4
67	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	3.4
68	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4.4
69	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	5.4
70	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	6.4
72	التقديرات في مقياس ليكرت الخماسي	7.4
73	التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار	8.4
75	التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار	9.4
77	التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار	10.4
78	حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لأثر الأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	11.4
79	حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لمعوقات وصعوبات عمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	12.4
80	حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لتطوير أساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	13.4

## المستخلص

تناولت الدراسة "دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، حيث تحاول هذه الدراسة التعرف على أساليب الرقابة المالية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها حيث هدفت الدراسة إلى توضيح أساليب الرقابة المالية وايضا التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها.

اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة كصياغة فرضياتها، والمنهج الوصفي التحليلي وجمعت البيانات عن طريق الاستبانة تم توزيع عدد (30) استبانة على عدد من المراجعين والمحاسبين بفروع ديوان المحاسبة في المناطق الجنوبية (سبها- الشاطئ- أوباري)، تم استخدام البرنامج الإحصائي (spss) في تحليل البيانات من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية، وتم بناء نموذج الدراسة على ثلاثة فرضيات رئيسية لاختبارها.

**توصلت الدراسة الى النتائج التالية** يوجد أثر للأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، توجد معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يوجد تطوير لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

**أوصت الدراسة** بالتالي ضرورة تعزيز النواحي الأخلاقية لدى المحاسبين والمدراء الماليين ومراجعي الحسابات لتقليل الرغبة في التواطؤ والتلاعب بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع المحاسبة الإبداعية، على ديوان المحاسبة أن يهتم بتحديث وتطوير نظمه الإلكترونية المستخدمة في تشغيل البيانات لتحقيق المزيد من الكفاءة والفاعلية مما يساعده على تحقيق أهدافه والاستفادة من مزايا التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية بشكل أفضل.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

## 1.1 - المقدمة:

يعد مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم التي ظهرت حديثاً، عندما واجهت الشركات صعوبات كبيرة في فترة الركود، حيث كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب تحقيق تلك الأرباح. (ميلاد، منصور، جمعة، 2018).

إن إنتشار ظاهرة تعثر البنوك العالمية وتزايد حالات الإنهيارات المالية في الشركات الكبيرة في كافة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وكل ذلك أدى إلى فقدان الثقة بالقوائم والتقارير المالية والمعلومات الصادرة عنهم، وترجع هذه الإنهيارات في مجملها إلى الفساد المالي لإدارات تلك الشركات والبنوك وافتقارها على الممارسات المالية السليمة ونقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، فإستخدام المحاسبة الإبداعية بأساليبها المتعارف عليها يؤدي إلى إفتقار الموثوقية في البيانات المالية مما يكون له تأثير بالغ على تقييم وقرار المستخدم الداخلي والخارجي. (محمد سياغي، 2018).

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث أساليب التلاعب المحاسبي الذي يمارس بإستغلال المرونة المحاسبية، وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ويضلل مستخدمي المعلومات المالية دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية. (ميلاد، منصور، جمعة، 2018).

إن زيادة الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من ممارسات تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية وتعد لجنة المراجعة إحدى هذه الآليات إذ تقوم بأعمال إشرافية ورقابية في المؤسسات. (محمد سياغي، 2018).

أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقضة وكفاءة المراجعين والمراقبين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية مع مراعاة تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي القوائم المالية على مختلف أطيافهم مع تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب. (محمد سياغي، 2018).

## 2.1- مشكلة الدراسة:

إن اختبار السياسة المحاسبية أو الطريقة المعالجة لظاهرة ما قد يتأثر بالمصالح الذاتية للإدارة، فقد تقوم الإدارة أحيانا الى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها وذلك عن طريق إتباع طرق وأساليب محاسبية مبتدعة ودقيقة وذلك بإستغلال تنوع البدائل المحاسبية والذي يطلق عليه محاسبيا المحاسبة الإبداعية أو لعبة الأرقام وذلك لتحقيق بعض المنافع الشخصية للإدارة وتحسين صورة الدخل في سبيل خداع مستخدمي القوائم المالية. ولأساليب الرقابية دور كبير في الحد من تلك الممارسات "المحاسبة الإبداعية"، إلا أنه لا بد من معرفة إلى أي حد يمكن أن تقلل هذه الأساليب الرقابية من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطرها.

ويمكن وضع مشكلة الدراسة على صورة سؤال رئيسي وذلك على النحو التالي:

### • ما هو دور أساليب الرقابة المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ويتفرع هذا السؤال إلى أسئلة فرعية التالية:

1.2.1- هل يوجد أثر لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2.2.1- هل توجد معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3.2.1- هل يوجد تطوير لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

### 3.1- فرضيات الدراسة:

بناء على ما جاء في الدراسات السابقة وكذلك في مشكلة الدراسة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة وإجابة على تساؤلاتها صيغت الفرضية الرئيسية التالية:

#### • لا يوجد دور لأساليب الرقابة المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتتفرع من هذه الفرضية فرضيات فرعية أخرى وهي:

1.3.1- لا يوجد أثر لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2.3.1- لا توجد معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**3.3.1-** لا يوجد تطوير لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

#### **4.1- أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

**1.4.1-** التعرف على أثر أساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**2.4.1-** التعرف على معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**3.4.1-** التعرف على تطور أساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

#### **5.1- أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

**1.5.1-** تعرف على النشاطات التي تمارسها اللجان الرقابية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**2.5.1-** إغناء الجانب المعرفي لدور لجان الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**3.5.1-** تتعرض الدراسة لموضوع مهم وحديث في مجال الرقابة المالية وهو كيفية تطوير دور المراجع في لجان المراقبة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### **6.1- أدوات الدراسة:**

**1.6.1-** المصادر الأساسية: الأستبيان وهي وسيلة من وسائل جمع المعلومات التي تفيد الدراسة.

**2.6.1-** المصادر الثانوية: وهي الدراسات السابقة والكتب المتعلقة بالموضوع.

#### **7.1- حدود الدراسة:**

**1.7.1-** الحدود الموضوعية: أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية.

**2.7.1-** الحدود البشرية: المحاسبين والمراجعين في ديوان المحاسبة.

الحدود الزمانية: 2019.

**3.7.1-** الحدود المكانية: ديوان المحاسبة في المناطق الجنوبية (سبها- أوباري- وادي الشاطئ).

## 8.1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين في ديوان المحاسبة من ذوي الخبرة في مجال العمل المحاسبي والتدقيقي، وقد أختيرت عينة عشوائية من مجتمع الدراسة تتكون من 30 مراجع ومحاسب، وأعدت استبانة مخصصة لأغراض هذه الدراسة.

## 9.1- منهجية الدراسة:

إستنادا إلى أهداف الدراسة أعتد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع من خلال جمع البيانات المتعلقة بها، لأستقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة للتعبير عنها تعبيرا وصفيا وكميا، وكذلك يعتمد على التحليل والربط والتفسير؛ للوصول إلى إستنتاجات تزيد من رصيد المعرفة عن الموضوع سوف يتم إستخدام البرنامج الإحصائي.

**الفصل الثاني**

**الإطار النظري**



يتكون هذا الفصل من ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: الرقابة المالية

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: دور أساليب الرقابة المالية في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية

## 1.2- الرقابة المالية

### 1.1.2-المقدمة:

تعد الرقابة المالية جزءاً من الإدارة المالية للدولة والتي تتضمن مجموعة من الإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجال الأداء والعلاقات المالية، من خلال نظام المعلومات المالية والسلوكية، من أجل رفع مستوى الأداء المالي للدولة عبر المراجعة المستمرة للنتائج المالية لأعمالها، ومقارنتها مع النتائج المرغوب بها، وتحليل الأسباب، واكتشاف الأخطاء والانحرافات، وتحديد المسؤوليات، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسارات الأداء المالي والإدارة المالية، وتجنبها للوقوع في الأخطاء مستقبلاً (محمد العكام، 2018).

نشأ علم الرقابة المالية وتطور بتطور شكل الحكم في الدولة، في البداية كانت الرقابة المالية لاحقة وتشريعية وأصبحت تدريجياً رقابة إقتصادية ومرافقة للتصرف المالي، وأصبحت تعني الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة للتأكد من أنه تم تنفيذها وفق الإجازة الممنوحة لها من قبل السلطة التشريعية وأنها حققت الأهداف المحددة لها والتي تقوم بها كل من السلطة التشريعية ووزارة المالية وأجهزة مستقلة متخصصة بذلك (محمد العكام، 2018).

### 2.1.2- مفهوم الرقابة المالية:

تعتبر الرقابة أحد العمليات الإدارية بوظائفها الرئيسية المختلفة من (تخطيط - وتنظيم - وتوجيه - ورقابة) فهي الوظيفة الإدارية الرابعة للمدير بعد عملية التوجيه ويمكن أن يحقق المشروع أهدافه التي أنشأ من أجلها (محمد السياغي، 2018).

### 3.1.2- تعريف الرقابة المالية:

#### 1.3.1.2- تعريف الرقابة في اللغة:

(رقب) وفي أسماء الله تعالى (الرقيب) وهو الحافظ الذي يغيب عنه شيء، فعيل بمعنى فاعل، "الرقابة هي (المحافظة والانتظار)، فالرقيب يعني (الحافظ أو المنتظر)" (محمد عكام، 2018)، وفي

الحديث أيضا (إرقبوا محمدا في أهل بيته)، أي إحفظوه فيهم، وأيضا في الحديث (ما من نبي إلا أعطى نجباء، رقباء)، أي حفظه يكونون معه (محمد السياغي، 2018).

والرقابة بمعناها اللغوي وردت في كثير من آيات القرآن الكريم، منها قوله تعالى {إن الله كان عليكم رقيبا} (النساء، 1)، تعني الحفيظ أي حفيظا عليكم، وقوله تعالى {فارتقب إنهم مرتقبون} (الدخان، 59)، وقوله تعالى {لا يرقبون في مؤمن إلا ولا ذمة وأولئك هم المعتدون} (التوبة، 10) وهنا تعني المراعاة (محمد السياغي، 2018).

### 2.3.1.2- تعريف الرقابة في الإصطلاح:

اختلفت التعريفات التي كتبها الكتاب الإدارة في مجال الرقابة بالرغم من إختلاف المصطلحات إلا أنها جميعها تتوافق في تبيان ماهي الرقابة، وفيما يلي بعض من التعريفات التي أوردها الكتاب في هذا المجال:

1.2.3.1.2- عرفت الرقابة (محمد السياغي، 2018) بأنها "هي ذلك النشاط الذي يعكس تكييف المنظمة مع بيئتها الداخلية والخارجية وهي بمثابة إختبار لدرجة الملائمة للخطط والإجراءات والسياسات مع عناصر البيئة الداخلية والخارجية.

2.2.3.1.2- وعرفت كذلك (رامي فروانة، 2011) بأنها "هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص له.

3.2.3.1.2- كما عرفها (محمد عكام، 2018) "هي نشاط الذي يعكس حالة تكييف المنظمة مع البيئة الداخلية والخارجية وهي بمثابة إختبار لدرجة المواءمة للخطط والإجراءات والسياسات مع عناصر البيئة الداخلية والخارجية".

4.2.3.1.2- وكذلك تم تعريفها من قبل (محمد عكام، 2018) "النتيجة النهائية للمهام والوظائف الخاصة حيث تستخدم لقياس كفاءة الخطط المطبقة وطرق تنفيذها، كما تتطلب الرقابة إستخدام هيكل تنظيمي يتناسب مع مسؤوليات المديرين حيث تساعد الرقابة المديرين على التحكم بالأخطاء والكشف عنها عند وقوعها وذلك من أجل إيجاد حلول لها".

5.2.3.1.2- وعرفها (نصر محمد، 2008) " هي ضمان ودقة البيانات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي والبيئي للوحدة من خلال التأكد من المستندات المؤيدة للعمليات الاجتماعية والتسجيل في الدفاتر والسجلات الاجتماعية".

#### 4.1.2- نشأة الرقابة المالية:

##### 1.4.1.2- التطور التاريخي:

تطورت الرقابة المالية في الحضارات القديمة بتطور شكل الحكم في الدولة، وقد عرفها العرب منذ النشأة الأولى للحضارة العربية، فقد تأسست الرقابة المالية في الإسلام وفقا لأحكام القرآن الكريم والسنة النبوية وأفعال الصحابة، وتطورت بتطور الدولة الإسلامية، وتشعب أركانها واتخذت غاياتها التشريعية الإسلامية في المجالات الدينية والدنيوية إقتصاديا وإجتماعيا. مما أستخدم نظاما دقيقا للرقابة المالية يقوم على أسس متكاملة ومثبتة (محمد عكام، 2018).

وقد اتخذت الرقابة أنماطا متنوعة من خلال الدواوين المالية وازدهرت الرقابة الذاتية بسبب قوة الوازع الديني لدى العاملين عليها، ومورست الرقابة اللاحقة والرقابة الخارجية على الأموال العامة في الدولة الإسلامية، وقد تطورت بتطورها حيث أصبحت للرقابة المالية أجهزة متطورة مارست مهامها في المحافظة على المال العام من الهدر والسرقة والعبث والضياع (محمد عكام، 2018).

##### 2.4.1.2- التطور الوظيفي:

كانت الرقابة مجرد رقابة تشكيلية على الإنفاق العام تهدف إلى التأكد من صحة الإنفاق والالتزام بالمشروعية القانونية لعمليات الصرف وبعدها أصبحت عملية تحصيل الإيرادات العامة (محمد عكام، 2018).

حيث أن مفهوم الرقابة، قد تطور كثيرا. فبعد أن كانت الرقابة المالية تهدف إلى مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية وتدقيقها، والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات، ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة في القيام بمهامها الرقابية وأنواعها القانونية والإقتصادية كافة، وهي أحد أهم أركان الإدارة والسياسات

وإجراءات وبرامج، التي تقوم بتحليل الوقائع والنتائج الفعلية وتقييمها ومقارنتها مع الخطط (محمد عكام، 2018).

فإن عملية الرقابة اليوم هي مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العلمية والعملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الأعمال بكفاية وفاعلية (محمد عكام، 2018).

### 5.1.2 - أهداف الرقابة المالية:

للرقابة المالية مجموعة من الأهداف وهي كالتالي (محمد عكام، 2018):

1.5.1.2 - التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية.

2.5.1.2 - التحقق من أن النفقات العامة كافة قد تمت وفقاً لما هو مقرر له، ومن حسن إستخدامها الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.

3.5.1.2 - مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، وتحليلها وإقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.

4.5.1.2 - الكشف عن أية أخطاء أو إنحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.

5.5.1.2 - العمل على ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه الأجهزة الحكومية على القيام بدورها، وإقتراح الإجراءات والأجهزة والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية، وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.

6.5.1.2 - زيادة قدرة الأجهزة الحكومية وفعاليتها على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد.

7.5.1.2 - التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تتحكم بها.

8.5.1.2 - ضمان عدم خروج الحكومة من الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها وإعتمادها لبنود الموازنة.

**9.5.1.2-** متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات، للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعة، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة، والكشف عما يقع من الإنحرافات، وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك، لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وللتعرف على فرص تحسين الأداء مستقبلا.

**10.5.1.2-** التنبؤ بالأخطاء والإنحرافات قبل وقوعها، وتحديد المسؤول عنها.

## **6.1.2- أنواع الرقابة المالية:**

هناك أنواع عديدة للرقابة يختلف كل نوع عن باقي هذه الأنواع من حيث أجزاء معينة، وفيما يلي سوف نتعرف على كل نوع من هذه الأنواع، وقد صنفت كما يلي (محمد عكام، 2018):

### **1.6.1.2- الرقابة المالية من حيث الزمن:**

تقوم على أساس التوقيت، وقد حددت عملية الرقابة إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية أو تتزامن مع التصرف المالي أو تقع بعد القيام بالتصرفات المالية ويمكن تسميتها كما يلي:

- الرقابة السابقة.
- الرقابة المرافقة.
- الرقابة اللاحقة.

### **2.6.1.2- الرقابة المالية من حيث الموضوع:**

ويمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:

- الرقابة المشروعية.
- الرقابة المحاسبية.
- الرقابة الاقتصادية.
- الرقابة على البرامج.

### **3.6.1.2- الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة:**

وتقسم إلى ثلاثة أنواع وهي:

- الرقابة الداخلية: هي التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة وذلك بغرض التأكد من سير جميع عملياتها.
- الرقابة الذاتية: وهي جزء من الرقابة الداخلية التي تمارس داخل الجهة العامة المنفذة ذاتها، لكونها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفقا لما تم التخطيط له.
- الرقابة الخارجية: وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بأي شكل من الأشكال. وتتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية. وكثيرا ما تستخدم الرقابة الخارجية معيارا للحكم على درجة ديمقراطية النظام. بمقدار ما تملك هذه الأجهزة الخارجية.

#### 2.1.6.4- الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة:

- الرقابة المالية الإدارية.
- الرقابة المالية القضائية.
- الرقابة المالية التشريعية.

#### 2.1.7- أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

على الرغم من أهمية الرقابة في تحقيق أهدافها إلا أنه يجب ألا تتجاوز حدودا معينة كي لا تعرقل النشاط الإداري والمالي للدولة وتشكل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة.

وتقوم الجهات الرقابية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة، وغالبا ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعا أو أنواعا من هذه الأساليب لأتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة، وتقوم الرقابة بتنفيذ مهامها بإحدى الأساليب التالية (محمد عكام، 2018):

##### 2.1.7.1- أسلوب الرقابة الشاملة:

وفقا لهذا الأسلوب تتولى الجهات الرقابية إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تقوم بها الجهات الخاضعة لرقابيتها.

##### 2.1.7.2- أسلوب الرقابة الإنتقالية:

هي التي يتم فيها إختيار عينة من بين معاملاتها المالية المراد مراقبتها.

### 3.7.1.2- أسلوب الرقابة المستمرة:

هو أسلوب الرقابة المستمرة المتمثلة في الرقابة الداخلية التي يمارسها المحاسب.

### 4.7.1.2- أسلوب الرقابة الدورية:

يتم هذا الأسلوب من الرقابة على فترات دورية خلال السنة.

### 5.7.1.2- أسلوب الرقابة المفاجئة:

هي التي تستهدف موضوعا معيناً بناء على طلب من الجهات المسؤولة.

## 8.1.2- الأغراض العامة الرئيسية للرقابة المالية:

تعد الرقابة المالية من الأركان الأساسية للإدارة الحديثة التي تساعد على تحقيق فعالية استخدام الأموال العامة وكفائتها من خلال المراجعة والمتابعة والمقارنة والقياس والتقييم للأداء الفردي والمؤسسي.

وتخدم الرقابة المالية غرضين متكاملين هما التقييم وتحديد المسؤولية الإدارية والقانونية والمالية، حيث يركز التقييم على المهام والأداء المالي، ويتصف بالطابع الفني المتعلق بإنجاز الأعمال، بينما يركز غرض تحديد المسؤولية على الجوانب السلوكية بغية معرفة الأشخاص المسؤولين عن الإنحراف أو التقصير ومحاسبتهم وإتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم.

وفيما يلي بعض من الأغراض العامة الرئيسية للرقابة المالية:

### 1.8.1.2- أغراض سياسية:

تتمثل في التأكد من إحترام رغبة السلطة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي رصدتها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة.



### 2.8.1.2- أغراض إقتصادية:

وتتمثل في كفاية إستخدام الأموال العامة والتأكد من إستثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام، وعدم الإسراف في صرفها على غير الأوجه المشروعة والتي تشبع المصلحة العامة المحددة. وكذلك المحافظة على الأموال العامة من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.

### 3.8.1.2- أغراض قانونية:

وتتمثل في التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجهات والأصول المالية المتبعة، وتركز الرقابة المالية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية ومعاقبة المسؤولين عن أية إنحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما.

### 4.8.1.2- أغراض إجتماعية:

تتمثل في منع الفساد الإداري والإجتماعي ومحاربتة بمختلف صوره وأنواعه، وهذا النوع من الأغراض يركز على الجوانب السلوكية للأداء والتي يصعب قياسها وضبطها من خلال الأدوات والأساليب الرقابية الخارجية.

### 5.8.1.2- أغراض إدارية وتنظيمية:

يحتوي هذا الغرض على مجموعة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة وإستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة تؤدي إلى إحداث النتائج المرغوب فيها، وتساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل، كما تساعد على توجيه الأهداف المحددة للمنظمة وتنظيمها بفعالية وكفاية وكذلك الرقابة تساعد على إتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات التي تقدمها لمتخذي القرار، وتقويم الوضع العام للمؤسسة أو الهيئة الهامة وتحديد مركزها المالي والإقتصادي والإداري والتنافسي.

## 9.1.2- الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال في الدولة:

الأساليب والأسس التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية الفعالة، والتي تعد بحد ذاتها الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال في الدولة، وتتلخص فيما يلي (محمد عكام، 2018):

1.9.1.2- إستقلالية أجهزة الرقابة المالية عن السلطة التنفيذية، وقدرة هذه الأجهزة وكفائتها من الناحية المالية والإدارية والسلوكية وغيرها.

2.9.1.2- الإعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في الأجهزة العامة.

3.9.1.2- الإستفادة من الخبرات والتغذية العكسية والسجلات والنتائج التاريخية، وذلك لتطوير الأداء وتجنب الوقوع في المشكلات وتلافي تكرارها.

4.9.1.2- إستمرارية الرقابة في خط موازي لمراحل الموازنة كافة، وتصحيح الإنحرافات في حال ظهورها.

5.9.1.2- يجب تطوير مفهوم الرقابة المالية وفقا لتطوير المفاهيم المالية وأدواتها الرئيسية، ويجب أن تتسجم الرقابة المالية مع هذا التطور، وتنتقل بتركيزها من مجرد التدقيق الحسابي والشكلي إلى الرقابة على الآثار والنتائج، وفعالية وكفاية إستخدام الأموال العامة.

6.9.1.2- تعزيز الثقة والتكامل والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الإدارة المالية مع الجهات التنفيذية والإدارية.

7.9.1.2- توافر المعلومات والبيانات المالية وتنظيمها من خلال نظام متكامل للمعلومات وفقا لأحدث الأساليب الإدارية والفنية.

8.9.1.2- ضرورة إنسجام الرقابة مع المناخ التنظيمي وطبيعة المنظمة وأوضاعها المالية والإدارية والتنافسية.

9.9.1.2- تنوع أساليب الرقابة وإستعمالها بشكل تكاملي ومستمر، بحيث تعزز الأساليب المختلفة للرقابة بعضها البعض، وإعتماد أساليب رقابة متعددة في وقت واحد يزيد من فعالية نظام الرقابة ويعزز الثقة بالنتائج التي تتوصل إليها الأجهزة الرقابية.

10.9.1.2- الدقة والوضوح والمرونة في أساليب الرقابة ومعاييرها، وإكتشاف أي إنحرافات أثناء حدوثها وإيجاد معالجات سريعة لها قبل تفاقمها، وكذلك موضوعية المعايير في الحكم على الأداء الفردي والتنظيمي.

11.9.1.2- إقامة نظام رقابي ذو إجراءات وأساليب منخفضة التكاليف.

**12.9.1.2** - إقامة نظام رقابي مبني على مبدأ المشاركة بين الرؤساء والمرؤوسين في جميع الجوانب التي يقوم عليها النظام الرقابي، حيث أن المشاركة تدعم الثقة بينهما، وكذلك وضع الأهداف وتحقيقها بدقة، وخلق ظروف ملائمة لإنجازها.

**13.9.1.2** - تأسيس نظام رقابي يعمل على تغذية المعلومات وتوقع المشكلات قبل حدوثها، وكذلك توقع حلول فورية لهذه المشكلات أو أية معوقات تظهر خلال تنفيذ الأعمال وعدم السماح لها بالتفاقم والتعقيد.

## **10.1.2 - نظام الرقابة المالية في ليبيا والأجهزة المسؤولة عنة "ديوان المحاسبة الليبي":**

إن الرقابة المالية هي الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة، ويعتبر ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، وهو هيئة مستقلة محايدة، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ويتبع السلطة التشريعية مباشرة (التقرير العام، 2014).

### **1.10.1.2 - أهداف ديوان المحاسبة الليبي:**

يهدف الديوان بموجب قانون إعادة تنظيمه رقم "19" لسنة 2013م وتعديلاته إلى تحقيق رقابة فاعلة على المال العام والتحقق من حسن استخدامه وكيفية التصرف فيه من خلال فحص ومراجعة الحسابات وتقييم أداء جميع الجهات الخاضعة للرقابة لرقابته، وتمثل الأهداف فرعية في التالي (التقرير العام، 2014):

**1.1.10.1.2** - التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة.

**2.1.10.1.2** - بيان أوجه النقص والقصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.

**3.1.10.1.2** - الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابته.

**4.1.10.1.2** - تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتحقق من استخدام الموارد بطريقة إقتصادية وكفاءة وفاعلية.

## 2.10.1.2- اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي:

إن للديوان اختصاصات عديدة يقوم بها ومنها (التقرير العام، 2014):

1.2.10.1.2- فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية.

2.2.10.1.2- التأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة.

3.2.10.1.2- تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الإيرادات العامة وإكتشاف أي قصور أو تراخ في تحصيلها.

4.2.10.1.2- منع التصرف في حسابات الجهات الخاضعة لرقابته إذا ما ثبت له أن هناك تصرفات ألحقت ضررا بالمال العام.

5.2.10.1.2- رقابة الأداء المالي الذي أوصت به المعايير الدولية إلى جانب الرقابة النظامية ورقابة الالتزام.

6.2.10.1.2- يقوم على تشخيص الوضع القائم للمؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف والإمكانات للوصول إلى تقييم الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة المؤسسة واستعمال الأموال العامة.

3.10.1.2- الأعمال المحاسبية التي تنصب عليها عمليات الفحص والمراجعة بواسطة المراجعين بديوان المحاسبة:

تنصب أعمال الفحص أساسا على الميزانية العمومية والحسابات الختامية، وكذلك مصادر الأموال وإستخداماتها، والتقسيمات المتشعبة من بنود حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر؛ بذلك يمكن القول إن عمليات الفحص والمراجعة على كل القوائم المالية الختامية بكل مفرداتها التحليلية المتعددة وتقسيماتها المتمثلة في (هشام، وليد، 2018):

\* قائمة المركز المالي "الميزانية".

\* قائمة الدخل.

\* قائمة التدفقات النقدية.

\* قائمة الأرباح المحتجزة.

#### 4.10.1.2- سيمات تقارير ديوان المحاسبة:

إن لتقارير ديوان المحاسبة سيمات خاصة تميزها عن غيرها من التقارير المحاسبية بإعتبارها تتبع السلطة التشريعية مباشرة ومن هذه السمات (التقرير العام،2014):

1.4.10.1.2- الحجية القانونية شأنها شأن بيوت الخبرة القضائية.

2.4.10.1.2- تحتوي على ملخصات وتوضيحات تعرض في شكل أرقام ومؤشرات أو عرض لأعمال للمؤسسات أو المشروعات المهمة بشكل يمكن السلطة التشريعية من استيعابها والوصول إلى إستنتاجات وقرارات بخصوص التعامل معها.

3.4.10.1.2- تحتوي على ملاحظات توضح مخالفات وأوجه القصور في أداء الحكومة والمؤسسات العامة لمهامها من النواحي (المالية أو الفنية أو الإدارية أو القانونية) التي تتطلب من السلطة التشريعية تقييمها ومساءلة الحكومة عنها واتخاذ الإجراءات التي تراها بخصوصها.

4.4.10.1.2- تتضمن تقاريره على رأي الديوان الفني في القوانين والتشريعات المالية وبالأخص قانون الميزانية السنوية.

## 2.2- المحاسبة الإبداعية

### 1.2.2- المقدمة:

يتناول هذا الجزء من البحث مفهوم المحاسبة الإبداعية مستعرضا في ذلك مسمياتها المختلفة التي أطلقت عليها ونشأتها والعوامل التي ساعدت على ظهورها وأشكالها وكذلك أساليبها المتنوعة في القوائم المالية ودوافع إستخدامها من جهات معينة في الشركات أو المؤسسات.

### 2.2.2- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم العميقة والتي تحتاج إلى بحث متواصل وذلك لتعدد مسمياتها وأساليبها وطرقها ودوافعها وآثارها، كما أنها كواحدة من أساليب الغش والتزوير أصبحت تتطور مع تطور الواقع المحاسبي والإقتصادي والإجتماعي والقانوني والسياسي.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها الباحثين والمهتمين بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الإبتدائية، المحاسبة الإبتكارية، المحاسبة الإحتيالية، والمحاسبة الخلاقة، وقد قدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون (عبد العظيم عثمان، 2017).

ومما سبق فإن الأدبيات المحاسبية استخدمت مصطلحات مختلفة للتعبير عن مفهوم المحاسبة الإبداعية من منظور محاسبي مثل:

- \* المحاسبة الإبداعية Creative Accounting .
- \* المحاسبة الإبتدائية Creative Accounting .
- \* المحاسبة الإبتكارية Creative Accounting .
- \* المحاسبة الخلاقة Creative Accounting .
- \* المحاسبة التعسفية Aggressive Accounting .
- \* التقارير المالية الإحتيالية Fraudulent Financial Report .
- \* إدارة الأرباح Earning Management .

## \* تمهيد الدخل Income Smoothing

علاوة على ذلك فقد أطلق عليها آخرين أسماء أخرى لا تخرج من إطار المسميات السابقة منها:

لعبة الأرقام المالية، التقارير المالية المضللة، غش الإدارة، وغيرها من المسميات.

وسوف يتم عرض مفهوم المحاسبة الإبداعية ومفاهيم هذه المصطلحات والوقوف على التعريفات السابقة التي صاغها الباحثين والمهتمين لهذه المصطلحات بغرض التعرف عليها، ومعرفة ما إذا كانت تحمل نفس المفهوم والدلالة أم لها مفاهيم ودلالات أخرى، وسوف يتم عرضها حسب ترتيبها السابق وذلك حسب التفصيل أدناه:

### 1.2.2.2- المحاسبة الإبداعية:

عرفت المحاسبة الإبداعية (زياد سليمان، 2013) " هي الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش في القيم المالية، متضمنة الخيار النفعي في تطبيق المبادئ المحاسبية، والتضليل في الإبلاغ المالي وأي خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تطيف صورة الدخل، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".

وأشار للمحاسبة الإبداعية (عماد الأغا، 2011) بأنها " إستخدام الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، للممتلكات، للموجودات، والخصم، ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير ولهذا سميت إبداعية".

وفي سياق آخر عرفت المحاسبة الإبداعية (محمد شحاته، 2012) " هي عملية تغيير الأرقام المحاسبية من الشكل الحقيقي إلى الشكل المرغوب فيه لتحقيق مزايا للشركة وإدارتها من الإفصاح عن هذه المعلومات، وذلك من خلال الإختيار بين بدائل السياسات المحاسبية أو بتجاهل بعضها".

وعرفت المحاسبة الإبداعية (عزة حلمي، 2012) " هي إعادة هيكلية العمليات المالية بهدف تعديل التقارير المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية وتحريف الأداء الحقيقي للشركة بطريقة مقننة، وهو ما يمثل ابتعاد عن المدخل الأخلاقي والشفافية للمهنة، وأنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط، لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتجاوز نطاق سلطاتها".

كما أشار الباحث إلى أن المحاسبة الإبداعية (طارق المبيضين، 2010) " هي وسيلة يمكن إستخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والإلتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الإنهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى مثل: انرون، وورلد كوم، هاركن، ميريل اندكوا، وغيرها".

#### 2.2.2.2- المحاسبة الإبداعية:

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها (عفاف أبوزر، 2010) " عملية اختيار مدروس من قبل المحاسبين للسياسات المحاسبية، أو التلاعب بالعمليات بحيث تعطي انطبعا مفضلا لها ولنتائجها".

كما عرفت كذلك بأنها (عفاف أبوزر، 2010) " عملية خداع تقوم على مجموعة من الإجراءات لتحويل أو تغيير الأرقام المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوب بها، بهدف إظهار ميزات إيجابية، وللعمل على التضليل في الإبلاغ المالي للمنشأة، مع الحرص على إبتداع الطرق بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على الفشل أو المخالفات أو الجرائم، باستخدام المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية في الإختيار من بين البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح المحاسبي وغيرها من الأساليب".

#### 3.2.2.2- المحاسبة الابتكارية:

عرفت المحاسبة الابتكارية (سعود مطلق، 2013) انها " كافة الأساليب التي تقوم بها الإدارة للتأثير على القوائم المالية، بهدف تحقيق أهدافها الذاتية على حساب أصحاب المصالح الأخرى، وقد تتفق تلك الأساليب مع المبادئ أو المعايير المحاسبية أو تخالفها أو تطبقها بشكل تعسفي".

وفي سياق آخر عرفت المحاسبة الإبتكارية (طارق حماد، 2011) بأنها " اختبار وإستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى".



#### 4.2.2.2- المحاسبة الخلاقة:

عرفت المحاسبة الخلاقة (أميرة عبد العظيم، 2012) هي " أن المحاسب يكون مبدعا بشكل إيجابي، بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها من حيث شكلها القانوني، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية، وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور، أو إخفاق لبعض النسب المالية".

كما عرفت المحاسبة الخلاقة بأنها (إيمان سعد الدين، 2010) " العمليات التي تتيح للمحاسبين استخدام القواعد المحاسبية للتلاعب في الأرقام الظاهرة بالحسابات والقوائم المالية للمنشأة".

#### 5.2.2.2- المحاسبة التعسفية:

عرفت المحاسبة التعسفية (نهلة السيد، 2008) بأنها " اختيار وتطبيق متعمد لمبادئ محاسبية معينة في محاولة لتحقيق نتائج مرغوبة، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم غير مطابقة".

كما عرفها (سعود مطلق، 2013) بأنها " اختيار متحيز وعمدي لأساليب المحاسبة، وتطبيق المبادئ المحاسبية لتحقيق نتائج مرغوب فيها سواء أكانت هذه الممارسات المحاسبية متبعة في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية أم لا".

#### 6.2.2.2- التقارير المالية الإحتيالية:

عرفت التقارير المالية الإحتيالية (نهلة السيد، 2008) بأنها " هي التلاعب المتعمد وإغفال أو تجاهل الإفصاح عن المعلومات ذات قيمة في القوائم المالية والذي يتم لخداع والتأثير على مستخدمي تلك القوائم، ويقع ذلك تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية".

#### 7.2.2.2- إدارة الأرباح:

عرف أسلوب إدارة الأرباح (أميرة عبد العظيم، 2012) " هو أسلوب يهدف إلى جعل تيار الأرباح مستمرا في شكل متدفق ودائم".

وكما عرفها (محمد خطاب، د. ياسر السيد، 2012) بأنها " هي التلاعب في التعبير عن الأداء الاقتصادي بغرض التعبير عن وضع أفضل لأرباح المنشأة وأدائها لتحسين القيمة السوقية لها في سوق المال".

وعرفت (نهلة السيد، 2008) بأنها " هي مناورات فعالة للتأثير على الأرباح للسير في اتجاه محدد مسبقا تضعه الإدارة وتنبؤات يقدمها المحللون الماليون أو قيمة تتفق وتتعلق بتدفق الأرباح بطريقة سلسلة وأكثر دعما".

وفي سياق آخر عرفت (عبد الرحمن خليل، 2013) بأنها " هي أي تصرف متعمد من قبل الإدارة للتأثير على صافي الدخل، والذي قد يتفق مع المبادئ المحاسبية ولكنة لا يتفق مع النواحي الأخلاقية، بهدف تحقيق منافع ذاتية والتي قد تصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية في الأجل القصير، مستخدمة في ذلك العديد من الأساليب والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية".

#### 8.2.2.2- تمهيد الدخل:

عرف أسلوب تمهيد الدخل (أميرة عبد العظيم، 2012) " هو جزء من أسلوب إدارة الأرباح مصمم بهدف تقليل حدة التفاوت والتقلبات في نتائج الأرباح السنوية المتتابعة".

وعرف كذلك تمهيد الدخل (سمية محمد، 2014) بأنه " تلاعبا متعمدا بتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المعلنه بهدف تحقيق مستوى ثابت أو مستقر من الدخل".

وعرف عملية تمهيد الدخل (رأفت عبد اللات، 2012) بأنها " عملية تلاعب بشكل مؤقت للمكاسب الواردة بالتقارير في المدى الطويل".

وأوضح أحد الباحثين أن تمهيد الدخل (سعود مطلق، 2013) " هو أسلوب الهدف منه إزالة التباين الشديد الذي يظهر في الأرباح على مدار الفترات المالية المختلفة".

كما عرف تمهيد الدخل (نهلة السيد، 2008) بأنه " شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة أي عقبات تظهر في طريق كسب الأرباح وتشمل خطوات تخفيض واحتجاز الأرباح في السنوات التي يتحقق فيها فائض لاستخدامها في السنوات التي يتحقق فيها عجز".

### 3.2.2- نشأت وظهور المحاسبة الإبداعية:

إن مفهوم الإبداع المحاسبي محل اهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمدققين لاسيما بعد انهيار بعض المؤسسات المالية والمنشآت التجارية الكبرى في العديد من الدول التي كانت رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بها والتلاعب المقصود بالحسابات، لذلك أخذ الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية يتزايد في السنوات الأخيرة (أسامة، كمال، ميساء، 2015).

ولكشف أداء منشآت الأعمال وتقييمها بصورة دقيقة وعادلة اعتبرت القوائم المالية المعدة من خلال نظام محاسبي شفاف واحدة من أهم الوسائل المطلوبة لعرض البيانات المالية لمستخدمين هذه المعلومات، لذلك مارست المحاسبة الإبداعية دورا رئيسيا من خلال تلاعب الإدارات برقم الأرباح وساعدت الإدارات إما في الإحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به عن طريق أساليب إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية مما جعلها تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل (أسامة، كمال، ميساء، 2015).

تعد المحاسبة الإبداعية حدثا من ثمانينات القرن الماضي، ويحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، إذ كان هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوائين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، عند ذلك اتضحت فكرة (إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك إذن تستطيع على الأقل أن تبتدعها)، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء الشركات وعدم إعلان إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح (مبتدعة) على التصفية، لكن في الحقيقة قد يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمربحة ظاهريا، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة للبراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.

وإن المحاسبة الإبداعية تستغل المرونة في المبادئ والطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع، فهذه المرونة توفر فرص التلاعب والغش والخداع والتحريف (علي حسين، 2010).

## 4.2.2- أشكال المحاسبة الإبداعية:

للمحاسبة الإبداعية بعض الأشكال منه (مهند، علي، 2017):

### 1.4.2.2- المحاسبة النفعية:

وعرف هذا الشكل من أشكال المحاسبة الإبداعية على أنه " عبارة عن القصد في إختيار وتطبيق وسائل وأساليب المحاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الرباح بشكل كبير، سواء كانت الممارسات المحاسبية المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية ومعايير مقبولة أولا".

### 2.4.2.2- إدارة الأرباح:

تعتبر إدارة الأرباح شكل آخر من أشكال المحاسبة الإبداعية وقد عرفت بأنها " هو زيادة في قيمة الدخل بقائمة الدخل للوصول إلى ربح مقدرا أو متتباً به لإرضاء المساهمين أو الشركاء".

### 3.4.2.2- تمهيد صورة الدخل:

هو أحد الأشكال التي تمثل المحاسبة الإبداعية كما تم تعريفها بأنها " نقل الدخل من السنوات ذات الدخل المرتفع إلى السنوات ذات الدخل المنخفض من خلال المخصصات".

### 4.4.2.2- التلاعب بالتقارير المالية:

وهذا الشكل أكثر الأشكال شيوعاً وإستخداماً وعرف بأنه " عبارة عن حذف بند أو إظهار بيانات مغلوبة بشكل مقصود بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية".

## 5.2.2- أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها معالجة محاسبية بديلة لكثير من البنود والعناصر التي تحويها القوائم المالية، كما تشمل المعايير الدولية للتقارير المالية، وإن كانت بشكل أقل، أيضا معالجات محاسبية بديلة.

ويقوم المحاسب في ضوء توجيه الإدارة باختيار المعالجة المحاسبية التي توفر المعلومات ذات الفائدة للمستخدمين بغية مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، بيد أن اختيار المعالجات المحاسبية

وأسلوب الإفصاح عنها قد يتأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة مما يؤثر سلبا على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة.

ويمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية وفقا لما تتم في القوائم المالية كما يأتي (عبد الحميد الصيغ،2018):

#### 1.5.2.2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

تستطيع الإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة الدخل التي تبين مقدار الدخل المحقق ومكوناته بالشكل الذي ترغب به كما يلي:

1.1.5.2.2- الإيعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به.

2.1.5.2.2- زيادة الدخل من خلال الإيعتراف بالربح من بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.

3.1.5.2.2- الإيعتراف بعائد الإستثمارات بإيعتباره دخلا تشغيليا لزيادة الربح التشغيلي.

4.1.5.2.2- نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتتوقع إدارة الشركة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو عكس إذ يتم نقل أرباح الفترة الحالية لإظهارها في السنة التالية بالتالي يتم تحسين صورة أرباح هذه السنة لاسيما في السنوات التي يكون فيها انتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.

5.1.5.2.2- المبالغة في التحفظ في تقييم النقدية بالعملات الأجنبية وأثارها على زيادة الربح أو تخفيضه.

6.1.5.2.2- نقل مصروفات خاصة بالفترة المالية الحالية لفترة تالية وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة، والعكس قد يتم نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية بهدف تخفيض الربح.

#### 2.5.2.2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة المركز التي تحوي جميع موارد الشركة والتزاماتها اتجاه الغير وذلك كي تظهرها بالصورة التي ترغب في إيصالها إليه كما يلي:

1.2.5.2.2- عدم إدراج الأصول الثابتة بنكلفتها التاريخية وتخفيض نسب الإستهلاك خلاف النسب التي تتبعها الشركات، أو زيادة نسب الإستهلاك غير النسب المتبعة في الشركات بما يتماشى مع مصالحها.

2.2.5.2.2- المبالغة في تقييم الأصول الغير ملموسة والإعتراف بها خلاف ما هو متعارف عليه في المعايير المحاسبية.

3.2.5.2.2- تغيير الطرق المتبعة محاسبيا فيما يخص الإستثمارات طويلة الأجل.

4.2.5.2.2- إثبات وتسجيل موجودات محتملة قبل تحقيقها.

5.2.5.2.2- تسجيل بضائع متقدمة وتضمينها في كشوفات الجرد والتلاعب في أسعار بيعها، والتغير بين طرق تحديد تكلفة المخزون بدون سبب.

6.2.5.2.2- التلاعب بتقييم محفظة الأوراق المالية والزيادة أو التخفيض في مخصص هبوط أسعارها.

7.2.5.2.2- التلاعب في أعمار المديونيات وذلك حتى يتم التلاعب في مخصص الديون المشكوك فيها بالزيادة أو التخفيض.

8.2.5.2.2- أخذ قروض طويلة الأجل قبل فترة قليلة من إعلان القوائم المالية لإستخدامها في سداد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.

9.2.5.2.2- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الإلتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

### 3.5.2.2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض هذه القائمة التدفقات النقدية مصنفة حسب مصادرها وإستخداماتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ويمكن التلاعب ببعض القيم الواردة في هذه القائمة من خلال ما يلي:

1.3.5.2.2- تصنيف بعض النفقات من إحدى الأنشطة سواء كانت تشغيلية أو تمويلية أو إستثمارية وتصنيفها لي نشاط آخر مثل تصنيف بعض النفقات التمويلية على إنها نفقات تشغيلية أو إستثمارية مما يزيد التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، أو العكس.

2.3.5.2.2- تخفيض أرباح بيع الإستثمارات لغرض التهرب الضريبي ويؤثر ذلك على تخفيض الضريبة المفروضة على التدفقات النقدية التشغيلية.

## 6.2.2- دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية:

تتجه الإدارة أو أية أطراف أخرى ذات مصلحة في الشركة نحو إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لدوافع عدة منها (عبد الحميد الصيخ، 2018):

1.6.2.2- تجميل صورة الشركة في السوق من خلال تحسين صورة القوائم المالية، أول الحصول على مرتبة جيدة بين المنافسين.

2.6.2.2- تحسين الوضع المالي حتى تتحسن صورة الإدارة أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

3.6.2.2- تحسين قيمة أسهم الشركة بهدف زيادة الإقبال من قبل المستثمرين على شرائها لتتجه الركة لتحقيق نتائج أفضل في المستقبل.

4.6.2.2- تحسين نتيجة النشاط بهدف الحصول على قروض من المصارف.

5.6.2.2- التهرب الضريبي أو تأخير دفع الضرائب لفترات قادمة.

6.6.2.2- التأخر في نشر المعلومات المحاسبية حتى تفقد هذه المعلومات خاصية الملائمة القرار ويتراجع أعضاء مجلس الإدارة عن الدخول في صفقات يرغبون في الحصول عليها.

7.6.2.2- الإفصاح عن قيم بعض المعلومات في مستوى ثابت فضلا عن حالات التذبذب التي تكون عليها، مثل عمل مخصصات بمبالغ كبيرة أو قليلة بحسب الهدف.

8.6.2.2- إظهار نتائج إيجابية للقوائم المالية لي مستخدمي القوائم المالية بدلا عن النتائج السلبية الأخرى ولو كانت غير صحيحة.

## 7.2.2- أسباب إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات بكثرة عن إستخدامها في الهيئات والمؤسسات والمنظمات الأخرى:

يزيد إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات عنها في الهيئات والمؤسسات الأخرى ولهذا هناك أسباب أدت إلى ذلك منها (هشام، وليد، 2018):

1.7.2.2- تتميز الشركات عن غيرها من الوحدات الأخرى بأنظمتها المحاسبية المتعددة.

2.7.2.2- تتوع أنظمة الرقابة الداخلية تبعا لإختلاف أوجه الأنشطة التي تمارسها.

3.7.2.2- تتوع وتعدد السجلات والدفاتر والأوراق والنماذج التي يتم إستخدامها في تنفيذ العمليات اليومية وفي تنفيذ الأعمال المتابعة لها.

## 8.2.2- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منه (محمود الرفيع، 2018):

### 1.8.2.2- حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية:

إن القواعد والسياسات المحاسبية تسمح للشركات أو المؤسسات أن تختار بين مختلف البدائل والطرق المحاسبية، حيث إن المعايير المحاسبية تسمح في عدد منها بالإختيار بين السياسات المحاسبية المختلفة، فإن هذا يسمح للشركة أو المؤسسة للإختيار بين الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

### 2.8.2.2- حرية التقديرات المحاسبية:

هناك مجموعة من العمليات والإجراءات المحاسبية التي تعتمد في إجرائها على التقدير والحكم الشخصي، وهذه الفرصة توفر للمحاسب والإدارة على حد سواء سهولة التلاعب التي يصعب إكتشافها، تؤدي إلى صياغة تقديرات متحيزة قد تكون إيجابية أو سلبية وفقا لحاجة الإدارة ورغباتها في التأثير على بنود المعلومات المالية من حيث تضخيم قيمتها أو التقليل منها.

### 3.8.2.2- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

تتوفر للإدارة حرية تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، وإن قدرة التحكم في التوقيت وتنفيذ بعض العمليات الحقيقية قد يجعل الشركة تقوم بتأجيل تنفيذ هذه العمليات أو تعجيل حدوثها من أجل تحقيق أهداف معينة ترغب فيها الإدارة.

### 4.8.2.2- بطئ التشريعات ووضع القواعد المحاسبية:

إن المحاسبة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بطرق الأعمال، والمعايير والقواعد المحاسبية تتأخر في تلبية هذا التطور مما يتيح الفرصة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ويسهل لها الظروف.



## 9.2.2- الفرق بين المحاسبة الإبداعية والإحتيال المحاسبي:

هناك فروقات عديدة بين المحاسبة الإبداعية والإحتيال المحاسبي، ومن خلال ما سبق تعريفية للمحاسبة الإبداعية فإن معظم التعريفات إتفقت على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي عمليات التلاعب بالحسابات للحصول على بيانات مالية ذات صورة معينة ولكن مع الاهتمام بعدم تجاوز القانون والمبادئ المحاسبية، وذلك بإستغلال المرونة الموجودة في هذه المبادئ والقوانين (محمود الرفيع، 2018).

أما الإحتيال المحاسبي فإنه تلاعب بالحسابات للحصول على بيانات مالية ذات صورة معينة تخدم طرف من المستفيدين من البيانات المالية مع عدم الاهتمام بعدم تجاوز الحد القانوني للمبادئ والقوانين المتعارف عليها (محمود الرفيع، 2018).

وقد تم تعريف الإحتيال المحاسبي أو (الغش المحاسبي) (الصوري، 2013) "إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب بعد مخالفة للقانون والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

كما تم تعريفه بأنه (طينة، 2012) "أي فعل مقصود أن يؤدي إلى أخطاء مادية في البيانات المالية".

وفيما يلي الفروقات الرئيسية بين المحاسبة الإبداعية والإحتيال المحاسبي الجدول (1.2):

الإحتيال المحاسبي	المحاسبة الإبداعية
سليبي وغير قانوني	تستغل الطابع الغير دقيق والغير مكتمل من القواعد المحاسبية
هو تزوير أو تغيير في السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة التي على أساسها يتم صياغة البيانات المالية	إذا كان هناك أكثر من طريقة لحل مشكلة معينة فإن المحاسب يختار الطريقة التي تؤدي إلى النتائج التي ترغب بها الإدارة
تفسير خاطئ أو إغفال متعمد لأحداث أو معلومات محاسبية	تغير في المعلومات المحاسبية دون إختراق للقوانين
إستخدام غير صحيح لسياسات محاسبية مرتبطة بالإعتراف أو وصف المعلومات	عندما يستخدم بصورة إيجابية فإنه يمثل أداة ضرورية للبناء
هو يحصل كنتيجة للضغط الذي تتعرض له الإدارة ينتج عنه تقارير مالية إحتيالية لتحقيق هدف الربح المتوقع	هي مجموعة من التقنيات للتلاعب بالبيانات المالية وتجميل صورة الشركة وجعلها أكثر جاذبية لمستخدمي البيانات
أساليب وممارسات الإحتيال المحاسبي يؤدي إلى تحريفات للتقارير المالية الإحتيالية وإجراءاته تحصل نتيجة لإختلاس الأصول	أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تجبير الواقع حتى حدود المصادقية من أجل الوصول إلى أهداف معينة

## 3.2- دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### 1.3.2- المقدمة:

من خلال عرض مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافعها يتضح لنا أنه مهما اختلفت تسمية الإجراءات الخفية للتلاعب في المعلومات المحاسبية فهدفها واحد وهو استغلال الثغرات في السياسات المحاسبية في سبيل إظهار المعلومات المحاسبية على غير حقيقتها وخدمة مصالح جهة معينة على حساب المصالح الأخرى.

وأن لأساليب الرقابة الشأن في ان تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال جملة من الأساليب الرقابية، وقد تتنوع هذه الأساليب على أساس نوع ودرجة تعقيد حجم الأعمال (سمية جرمان، 2018).

### 2.3.2- الإتجاهات وأساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، لذلك فإنه من الضروري على المراجعين والمحاسبين السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف ممارساتها والحد منها، وفيما يلي أهم الإتجاهات وأساليب الرقابة المالية المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (قحام سامي، 2019):

1.2.3.2- تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، وإن لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلها الأخير فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

2.2.3.2- إختيار المراجع أو المحاسب الكفؤ والتمكن الذي يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها.

3.2.3.2- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي تقوم بوضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

4.2.3.2- سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو إلغاؤها.

5.2.3.2- تفعيل فرضية الثبات، وهو الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات، وهذا لا يعني أنه غير مسموح بتغيير السياسات المحاسبية إذا لزم الأمر.

### 3.3.2- المهام الرئيسية للجان الرقابية التي تقوم بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن المهام الرئيسية للجان الرقابية تكمن في أربعة مجالات أساسية وهي كالاتي (سمية جرمان،2018):

#### 1.3.3.2- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

تتمتع اللجان الرقابية بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات المؤسسات والشركات المتعلقة بإجراءات إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكون النشاطات التي تقوم بها اللجان الرقابية بالنواحي التالية:

- 1.1.3.3.2- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات المحاسب لإجراءات محاسبية فعالة.
- 2.1.3.3.2- التأكد من انه قد تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي اتباعها المحاسب في إعداد القوائم والتقارير المالية.
- 3.1.3.3.2- التأكد من أنه قد تم الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية لتعريف أثرها في القوائم والتقارير المالية.
- 4.1.3.3.2- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف القوائم والتقارير المالية وغاياتها.
- 5.1.3.3.2- التأكد من كفاية الإفصاح لتحقيق المنفعة من القوائم والتقارير المالية.
- 6.1.3.3.2- الوصول إلى درجة الإفصاح المطلوبة بناءً على رأي المراجع الخارجي.
- 7.1.3.3.2- مناقشة القوائم والتقارير المالية مع الأطراف المعنية.
- 8.1.3.3.2- التعريف بالعوامل التي تؤدي إلى قوائم وتقارير مالية احتيالية وتحديدها.

#### 2.3.3.2- دعم وظيفة المراجعة الخارجية:

تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال دورها في:

- 1.2.3.3.2- تعيين مراجع ذي خبرة وكفاءة وملائمة.
- 2.2.3.3.2- مساعدة المراجع في أداء مهامه والمحافظة على استقلاليته.
- 3.2.3.3.2- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.
- 4.2.3.3.2- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

- 5.2.3.3.2- تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياته.
- 6.2.3.3.2- الإشراف على الأعمال التي يقوم بها المراجع.
- 7.2.3.3.2- مناقشة المراجع بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

#### 3.3.3.2- دعم وظيفة المراجعة الداخلية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة والفعالة في كشف عمليات التلاعب والإحتيال التي تحدث داخل المؤسسات والشركات، ولا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، ويمكن التعريف بذلك في الآتي:

- 1.3.3.3.2- فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.
- 2.3.3.3.2- فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها.
- 3.3.3.3.2- فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- 4.3.3.3.2- تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- 5.3.3.3.2- العمل على اختيار موظفي قسم المراجعة الداخلية بناءً على كفاءتهم ومؤهلاتهم.
- 6.3.3.3.2- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
- 7.3.3.3.2- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في عملياتها في المراجعة على أعمال المؤسسة والشركة.
- 8.3.3.3.2- على لجنة المراجعة تقرير ما إذا كان يجب على المؤسسة أو الشركة أن تستعين بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية.

#### 4.3.3.2- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

إن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة هو فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن تحديد أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة اتجاه نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- 1.4.3.3.2- تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي.
- 2.4.3.3.2- دراسة خطط الإدارة في التعامل مع نقاط الضعف، وكذلك دراسة الإجراءات التصحيحية المخطط لها.
- 3.4.3.3.2- معرفة مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي.

**4.4.3.3.2- دراسة ومراجعة النظم المحاسبية المستخدمة، وكذلك الإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية وإعطاءها ملاحظات عليها إذا وجب.**

**5.4.3.3.2- دعم وتطوير كفاءة وفعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية.**

### **4.3.2- الإجراءات التي تطبقها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:**

تختلف الإجراءات التي يطبقها المراجع في لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باختلاف أنشطته الرقابية وفيما يلي بعض هذه الإجراءات (سمية جرمان، 2018):

**1.4.3.2- التأكد من أن العمليات تمت وفقا للمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها.**

**2.4.3.2- التأكد من أن حيازة الأصول أو التصرف فيها يتم وفقا لترخيص من قبل الإدارة.**

**3.4.3.2- التأكد من الوجود الفعلي للأصول المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وإتخاذ الإجراءات اللازمة عند حدوث إختلافات.**

**4.4.3.2- التأكد من أنه لا يسمح لأي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها حتى لا تكون هناك فرصة لحدوث أي تلاعب، وكذلك تقسيم العمل بين الموظفين والفصل بين الوظائف المتعارضة.**

**5.4.3.2- التأكد من إتباع طريقة القيد المزدوج لإثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية لم لها من مزايا خاصة بالضبط الحسابي.**

**6.4.3.2- التأكد من إستخدام الحسابات التفصيلية لتحقيق الضبط الحسابي للمجموعات المتشابهة من الحسابات الفرعية.**

**7.4.3.2- التأكد من التوازن الحسابي شهريا عن طريق إعداد موازين المراجعة.**

**8.4.3.2- إعداد مذكرات تسوية بين كشوفات حسابات البنوك كحسابات البنوك بالدفاتر الخاصة بالمؤسسات والشركات ومتابعة المعلومات الظاهرة بها.**

**9.4.3.2- إتباع نظام الجرد المستمر للمخزون ومطابقة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة بالدفاتر.**

**10.4.3.2- عمل مصادقات بين الأرصدة في دفاتر المؤسسة أو الشركة مع الأرصدة في دفاتر العملاء والموردين.**

**11.4.3.2- التأكد من عمل قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بواسطة موظف مسؤول آخر عن الموظف الذي قام بإعدادها.**

**12.4.3.2- التأكد من وجود نظام مستندي سليم.**

13.4.3.2- التأكد من وجود قسم مراجعة داخلية داخل المؤسسة أو الشركة.

14.4.3.2- إجراء جرد فعلي للأصول بواسطة أشخاص محايدين.

### 5.3.2- أهم الإختبارات التي ينفذها المراجع على القوائم المالية للحد من إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية:

فيما يلي أهم الإختبارات التي ينفذها المراجع للحد من آثار إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المؤسسة أو الشركة. ذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي (قحام سامي، 2019):

### 1.5.3.2- أهم الإختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من إستخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل إلى تحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية أو تخفيض الأرباح بزيادة المصروفات وإظهار صافي ربح منخفض وغير حقيقي، وفيما يلي عرض لأهم الإجراءات التي يطبقها المراجع للحد من آثار إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

### 1.1.5.3.2- المبيعات:

التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

### 2.1.5.3.2- تكلفة البضاعة المباعة:

التحقق من عمليات البيع حقيقية وليست صورية.

### 3.1.5.3.2- مصروفات التشغيل:

التحقق من توفر شروط الرسملة في مصروفات التشغيل.

### 4.1.5.3.2- نتيجة الأعمال للأنشطة الغير مستمرة:

تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال.

### 5.1.5.3.2- البنود الاستثنائية والبنود الغير عادية:

إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

### 2.5.3.2- أهم الإختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من إستخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تضخيم قيمة الأصول أو تخفيض قيمة الخصوم أو كليهما معا، وفيما يلي عرض لأهم الإختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

### 1.2.5.3.2- النقدية:

التحقق من إستبعاد النقدية المقيدة عند حساب نسب السيولة.

### 2.2.5.3.2- الإستثمارات المتداولة:

التحقق من صحة القيم السوقية المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية.

### 3.2.5.3.2- الذمم المدينة:

التحقق من الإفصاح عن الديون المتعثرة، وكذلك التحقق من مخصصات الديون المشكوك بها إلى إجمالي الذمم المدينة.

### 4.2.5.3.2- المخزون السلعي:

التحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المدرجة في الكشوفات، وكذلك التحقق من عدم وجود بضاعة راكدة، والإفصاح عنها في حال وجودها.

### 5.2.5.3.2- الإستثمارات طويلة الأجل:

التحقق من صحة تصنيف هذه الإستثمارات عن طريق الحسابات الداخلية والآثار المالية المترتبة على قائمتي الدخل والمركز المالي.

### 6.2.5.3.2- الأصول الثابتة:

التحقق من أنها سجلت اتباعا لمبدأ التكلفة التاريخية، وكذلك أن عملية تقييمها تمت بواسطة المختصين، وكذلك التحقق من استخدام النسب الخاصة بها وتعديل مصاريف الإهلاك بناءا عليها.

### 7.2.5.3.2- الأصول الغير ملموسة:

التحقق من الأسس المتبعة في تقييم الأصول الغير ملموسة.

### 8.2.5.3.2- الإلتزامات المتداولة:

التحقق من صحة عقود القروض، وكذلك التحقق من صحة تصنيفها وأثرها في النسب.

### 9.2.5.3.2- الإلتزامات طويلة الأجل:

التحقق من صحة مبالغ الإلتزامات بالميزانية ومقارنته مع رصيد السنة السابقة.

### 10.2.5.3.2- حقوق أصحاب الملكية:

التحقق من رصيد الأرباح المحتجزة.

### 11.2.5.3.2- الموجودات والإلتزامات الطارئة والمشروطة:

التحقق من آثار عدم الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة والمشروطة.

## 6.3.2- أهم النماذج والأساليب المستخدمة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية:

تمارس المؤسسات والشركات أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق منافع خاصة بها مستغلة بذلك المرونة المتوفرة في المبادئ والسياسات المحاسبية، وكذلك الخبرة التي يتمتع بها المحاسبون والتي تمكنهم من استغلال الثغرات في المبادئ والسياسات وتحقيق نتائج مضللة عن الواقع، لذلك دعت الحاجة إلى استخدام أساليب جديدة لمواكبة هذا الأمر، وتتمثل هذه النماذج في استخدام نماذج إحصائية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية والتركيز على الإجراءات التحليلية لتنبية الممارسين بأن هذه الوحدات قد مارست إحدى أساليب المحاسبة الإبداعية، وبالرغم من أن نتائج هذه النماذج لا تعد دليل قاطع على وجود هذه الممارسات إلا أنها تمكن من إتخاذ إجراءات تدقيق إضافية كتوسيع حجم العينة



أو التدقيق بشكل كامل لبعض الحسابات إذا اقتضى الأمر ذلك، لبيان حقيقة القوائم المالية المقدمة، وفيما يلي بعض من هذه النماذج المستخدمة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية (حسن، ثامر، 2016):

### 1.6.3.2- نموذج Miller (حسن، ثامر، 2016):

تعدد النماذج المستخدمة في قياس أو كشف مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، إلا أن هذا النموذج يعتبر أحدث أنواع هذه النماذج وأكثرها شيوعاً، وكذلك والأكثر سهولة في التطبيق من حيث كمية المعلومات اللازم توفرها فضلاً عن سهولة الحصول عليها.

ويعود ظهور هذا المقياس إلى العام (2007) عندما توصل إليه (Miller) كأحد النماذج التي تستند إلى دراسة الإستحقاق قصير الأجل، إذ يشير إلى أن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يعد مقياس سليم لأداء الوحدة، كما أنه أقل عرضة للتلاعب من قبل الإدارة، ومن ثم فإن العلاقة بين رأس المال العامل (الموجودات المتداولة - المطلوبات المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب يمكن استخدامه لإكتشاف التلاعب في الأرباح المعلنة وسميت هذه النسبة ب (Miller Ratio)، فإذا كانت العلاقة بين التغير في رأس المال العامل والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية تتصف بالثبات من سنة إلى أخرى فهذا يدل على نزاهة الإدارة وعدم قيامها بممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويمكن استخدام هذه النسبة لإكتشاف التلاعب في الأرباح، وتكون قيمتها (صفر) في حالة عدم وجود تلاعب أما إذا اختلفت قيمتها عن (صفر) (سواء بالسالب أو الموجب) فإن ذلك مؤشراً على وجود التلاعب في رقم الأرباح المعد وفق أساس الإستحقاق وكلما زادت القيمة كلما دل ذلك على قيام الإدارة بممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل أكبر ويمكن توضيح ما سبق من خلال النموذج الآتي:

فرض عدم وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية:

$$(\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} = 0$$

فرض وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية:

$$(\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} \neq 0$$

حيث أن:

$\Delta WC$  : التغير في صافي رأس المال العامل.

CFO: صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

t-0: السنة الحالية.

t-1: السنة السابقة.

### 2.6.3.2- نموذج (Kormendi and Lipe, 1987) (بوسنة حمزة، 2018):

لقد طرح هذا النموذج مقياس لإستمرارية الأرباح، حيث أن أرباح السنة الحالية تعتبر دالة في أرباح السنة السابقة، ويتم قياس استمرارية الأرباح بإستخدام المعادلة الآتية:

$$\frac{Earn_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \lambda_0 + \lambda_1 \frac{Earn_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن:

$Earn_{i,t}$  : صافي أرباح المؤسسة (i) خلال الفترة الحالية (t).

$Earn_{i,t-1}$ : صافي أرباح المؤسسة (i) خلال الفترة السابقة (t).

$A_{i,t-1}$ : مجموع أصول المؤسسة (i) في بداية الفترة (t).

$\lambda_0$ : ثابت معادلة الإنحدار.

$\lambda_1$ : مؤشر استمرارية الأرباح.

$\varepsilon_{i,t}$  : الخط العشوائي المقدر.

يتم تقدير معادلات إنحدار لكل مؤسسة ولكل سنة على حدا، بإستخدام طريقة المربعات الصغرى يتم تقدير معامل الإنحدار ( $\lambda_1$ ) والذي يعبر عن إستمرارية الأرباح، فإذا كانت قيمة المعامل قريبة أو أكبر من القيمة (1) فهذا يشير إلى إستمرارية عالية للأرباح، في حين إذا كانت قيمة معامل الإنحدار ( $\lambda_1$ ) قريبة من القيمة (0) فهذا يشير إلى إستمرارية ضعيفة للأرباح (أرباح مؤقتة).

### 3.6.3.2 – (Richardson et al., 2005) (بوسنة حمزة، 2018):

إن هذا النموذج يقسم الأرباح إلى تدفقات نقدية ومستحقات محاسبية، ويمكن من خلاله الحكم على وجود استمرارية للأرباح إذا كانت إستمرارية التدفقات النقدية أكبر من إستمرارية المستحقات المحاسبية، ويمكن توضيح ذلك عن المعادلة الآتية:

$$ROA_{i,t+1} = \gamma_0 + \gamma_1 (ROA_{i,t} - TACC_{i,t}) + \gamma_2 TACC_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

حيث أن:

$ROA_{i,t+1}$ : معدل العائد على أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t + 1).

$ROA_{i,t}$ : معدل العائد على أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$TACC_{i,t}$ : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\gamma_1$ : إستمرارية التدفقات النقدية.

$\gamma_2$ : إستمرارية المستحقات الكلية.

$\varepsilon_{i,t+1}$ : الخطأ العشوائي.

ويمكن إعادة صياغة المعادلة السابقة لتصبح كما يلي:

$$ROA_{i,t+1} = \gamma_0 + \gamma_1 ROA_{i,t} + (\gamma_2 + \gamma_1)TACC_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

$$ROA_{i,t+1} = \rho_0 + \rho_1 ROA_{i,t} + \rho_2 TACC_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

حيث أن:

$$\gamma_1 = \rho_1$$

$$(\gamma_1 - \gamma_2) = \rho_2$$

بافتراض أن  $(\gamma_2 - \gamma_1) < 0$  وهو يعني أن إستمرارية التدفقات النقدية في السنوات القادمة أكبر من إستمرارية المستحقات.

#### 4.6.3.2- نموذج القدرة التنبؤية للأرباح (Earnings Predictability) (بوسنة حمزة، 2018):

قدم هذا النموذج مقياس لتقييم مدى قدرة الأرباح المحاسبية على التنبؤ يقوم على أساس التباين في الأرباح، فارتفاع التباين في الأرباح المحاسبية يؤدي إلى انخفاض قدرتها على التنبؤ، ويتم قياس قدرة الأرباح على التنبؤ باستخدام الجذر التربيعي لتباين الخطأ المقدر في النموذج السابق ل (kormendi and Lipe, 1987) كالاتي:

$$Pred_{i,t} = \sqrt{\sigma^2 (\varepsilon_{i,t})}$$

حيث أن:

$Pred_{i,t}$ : مؤشر قدرة الأرباح على التنبؤ.

$\sigma^2 (\varepsilon_{i,t})$ : تباين الخطأ العشوائي المقدر للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

إن ارتفاع قيم المؤشر تشير إلى انخفاض القدرة التنبؤية لأرباح المؤسسة.

#### 5.6.3.2- نموذج (Dechow and Dichev, 2002) (بوسنة حمزة، 2018):

يعمل هذا النموذج على تقييم جودة المستحقات قصيرة الأجل، حيث يجعل التغير في رأس المال العامل للمؤسسة عنصر متأثر بالتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة في الفترة السابقة، الحالية والمستقبلية. وبما أن التدفق التشغيلي يعتبر مقياس سليم لأداء المؤسسة وهو أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة، وبالتالي فإن العلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب، يمكن إستخدامها لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمكن توضيح ذلك في المعادلة الآتية:

$$\frac{\Delta WC_{ijt}}{TA_{ijt}} = \alpha_0 \frac{1}{TA_{ijt}} + \alpha_1 \frac{CFO_{ijt-1}}{TA_{ijt}} + \alpha_2 \frac{CFO_{ijt}}{TA_{ijt}} + \alpha_3 \frac{CFO_{ijt+1}}{TA_{ijt}} + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$\Delta WC_{ijt}$ : التغير في رأس المال العامل (المستحقات قصيرة الأجل) للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$CFO_{ijt-1}$ : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة السابقة (t-1).

$CFO_{ijt}$  : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة الحالية (t).

$CFO_{ijt+1}$  : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة المستقبلية (t+1).

$TA_{ijt}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) في بداية الفترة (t).

$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي المقدر.

$\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1, \alpha_0$  : معاملات نموذج الإنحدار.

يمكن التعبير عن جودة المستحقات بالإنحراف المعياري للخطأ العشوائي المقدر في هذا النموذج:

$$A. Quality_{ijt} = \sigma(\varepsilon_{ijt})$$

إن ارتفاع قيمة ( $A. Quality_{ijt}$ ) يعبر عن انخفاض جودة المستحقات قصيرة الأجل.

### 6.6.3.2- نموذج (McNichols, 2002) (بوسنة حمزة، 2018):

مبني هذا النموذج على إدخال متغيرين هما التغير في إيرادات المؤسسة وإجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات، ويمكن توضيح ذلك في المعادلة الآتية كما يلي:

$$\frac{TCACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \frac{\alpha_0}{A_{ijt-1}} + \alpha_1 \frac{CFO_{ijt-1}}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{CFO_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_3 \frac{CFO_{ijt+1}}{A_{ijt-1}} + \alpha_4 \frac{\Delta REV_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_5 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$TCACC_{ijt}$  : المستحقات قصيرة الأجل للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$CFO_{ijt-1}$  : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة السابقة (t-1).

$CFO_{ijt}$  : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) خلال الفترة الحالية (t).

$CFO_{ijt+1}$  : التدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة (i) خلال الفترة المستقبلية (t).

$A_{ijt-1}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في بداية الفترة (t).

$\Delta REV_{ijt}$  : التغير في إيرادات المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t) و (t-1).

$PPE_{ijt}$  : إجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_5, \alpha_4, \alpha_3, \alpha_2, \alpha_1, \alpha_0$  : معاملات نموذج الإنحدار.

$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي المقدر.

ويستند مقياس جودة المستحقات على الإنحداف المعياري للخطأ العشوائي المقدر ( $\varepsilon_{ijt}$ ) في نموذج (McNichols, 2002) كما يلي:

$$A. Quality_{ijt} = \sigma (\varepsilon_{ijt})$$

7.6.3.2 - نموذج (Jones, 1991) (بوسنة حمزة، 2018):

اقترح (Jones, 1991) نمودجا يخفف من إفتراض ثبات المستحقات غير الإختيارية من فترة لأخرى، حيث أدخل متغيرين لتقدير المستحقات الغير الإختيارية هما (إيرادات المؤسسة، وإجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات)، ويفترض النموذج أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة، ويمكن صياغة ذلك في المعادلة الآتية:

$$\frac{NDACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}}$$

حيث أن:

$NDACC_{ijt}$  : المستحقات الغير إختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$A_{ijt-1}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).

$\Delta REV_{ijt}$  : التغير في إيرادات المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترة (t-1) والفترة (t).

$PPE_{ijt}$  : إجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$  : معاملات نموذج الإنحدار، يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط وذلك لكل سنة من السنوات.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة من خلال إستخدام معادلة الإنحدار التالية لكل سنة من السنوات ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$\frac{TACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$TACC_{ijt}$  : المستحقات المحاسبية الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي، ويعبر عن قيمة المستحقات غير العادية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

### 8.6.3.2- نموذج (Dechow et al, 1995) (بوسنة حمزة، 2018):

إن هذا النموذج يعمل على أخذ التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب، ويمكن صياغة ذلك في المعادلة الآتية:

$$\frac{TACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}}{A_{ijt}} + \alpha_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt}} + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$TACC_{ijt}$  : المستحقات المحاسبية الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال السنة (t).

$A_{ijt-1}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في بداية السنة (t).

$\Delta REV_{ijt}$  : التغير في إيرادات المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين السنتين (t-1) و (t).

$\Delta REC_{ijt}$  : التغير في حسابات تحت التحصيل للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين السنتين (t-1) و (t).

$PPE_{ijt}$  : إجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال السنة (t).

$\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$  : معاملات نموذج الإنحدار.

$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي المقدر، ويعبر عن قيمة المستحقات الإختيارية (غير العادية) للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال السنة (t).

ويمكن التعبير عن المستحقات غير الإختيارية (العادية) في المعادلة الآتية:

$$\frac{NDACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}}$$

حيث أن:

$NDACC_{ijt}$  : المستحقات الغير إختيارية (العادية) للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

### 9.6.3.2- نموذج (Ress et al, 1996) (بوسنة حمزة، 2018):

يعتمد هذا النموذج على إدخال متغير التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لتحسين قدرته على كشف المستحقات الإختيارية، خاصة في حالة تطبيقه على المؤسسات والشركات التي تعاني عسر مالي، ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{TACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \alpha_4 \frac{CFO_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$TACC_{ijt}$  : المستحقات المحاسبية الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$A_{ijt-1}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في بداية الفترة (t).

$\Delta REV_{ijt}$  : التغير في إيرادات المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t-1) و (t).

$PPE_{ijt}$  : إجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$CFO_{ijt}$  : التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_4, \alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$  : معاملات نموذج الإنحدار خاصة بالمؤسسات التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).



$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي المقدر، ويعبر عن قيمة المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

### 10.6.3.2 - نموذج (Kothari et al., 2005) (بوسنة حمزة، 2018):

يعتبر هذا النموذج الأكثر دقة في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويشير هذا النموذج إلى إمكانية تحسين فعالية باقي النماذج من خلال إدخال متغير العائد على الأصول للفترة (t) أو (t-1)، الذي يمكن أن يكون له تأثير على قياس المستحقات غير العادية خلال الفترة، يمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة التالية:

$$\frac{TACC_{ijt}}{A_{ijt-1}} = \alpha + \beta_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \beta_2 \frac{\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \beta_4 (ROA_{ijt+1}) + \varepsilon_{ijt}$$

حيث أن:

$TACC_{ijt}$  : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$A_{ijt-1}$  : مجموع أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في بداية الفترة (t).

$\Delta REV_{ijt}$  : التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t-1) و (t).

$\Delta REC_{ijt}$  : التغير في الحسابات تحت التحصيل في المؤسسة (i) بين الفترتين (t-1) و (t).

$PPE_{ijt}$  : إجمالي الممتلكات، الآلات والمعدات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$ROA_{ijt}$  : معدل العائد على الأصول للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).

$\varepsilon_{ijt}$  : الخطأ العشوائي المقدر، ويعبر عن قيمة المستحقات غير العادية (الإختيارية) للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ويمكن التعبير عن المستحقات العادية (غير الإختيارية) في المعادلة الآتية:

$$\frac{NDACC_{ijt}}{A_{ijt}} = \alpha + \beta_1 \frac{1}{A_{ijt-1}} + \beta_2 \frac{\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}}{A_{ijt-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{ijt}}{A_{ijt}} + \beta_4 (ROA_{ijt-1})$$

حيث أن:  $NDACC_{ijt}$ : المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

## الفصل الثالث

### الوحدات السابقة

## الدراسات السابقة:

هناك مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية اهتمت بموضوع المحاسبة الإبداعية، وتم الرجوع إلى الدراسات السابقة لمعرفة أحدث ما توصلت إليه الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ولبيان أوجه التوافق والاختلاف بين تلك الدراسات وهذه الدراسة، لضمان تمييزها عن الدراسات السابقة، وقد تم اختيار مجموعة من الدراسات السابقة على أساس مدى اقترابها من محاور هذه الدراسة، ومدى حداثةها. وتتكون هذه الدراسات من مجموعة من الدراسات عربية وأجنبية كما يلي:

**1.3- دراسة Eugene Burgos Mutuc, Jen-Sin Lee, Fu-Sheng Tsai، 2019، بعنوان:**

**(Doing Good With Creative Accounting? Linking Corporate Social Responsibility to Earnings Management in Market Economy, Country and Business Sector Contexts):**

هدفت الدراسة للبحث في أثار الشركات الاجتماعية (CSR) المسؤولية على أساس الإستحقاق (AEM) وإدارة الأرباح والأنشطة الحقيقية، وتهدف كذلك هذه الدراسة للبحث فيما إذا كانت أداء الشركات في الأنشطة المسؤولة إجتماعيا تظهر أنماط مختلفة من التأثير عبر مقياسان هما الإيرادات في إطار الاقتصاد السوق والبلد وسياقات قطاع الأعمال.

واستخدمت هذه الدراسة مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات الموحد المتاح من قاعدة بيانات ثانوية مع اتساق قوي في البيانات والقضاء على الآراء المتحيزة من خلال تصنيف قائم على النطاق للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات. تم استخدام مؤشر تومسون رويترز ESG (البيئة والاجتماعية والحوكمة) الذي يغطي إطار ESG الاستراتيجي المعزز مع الحد الأدنى من التحيزات تجاه حجم الشركة والشفافية في استبدال الأصول الحالية التقييمات المرجحة المتساوية (EWR).

استخدمت هذه الدراسة الشركات المدرجة في قاعدة بيانات تومسون رويترز ESG، تم الحصول على بيانات المسؤولية الاجتماعية للشركات بعد مطابقة مع قاعدة بيانات تومسون رويترز ليكون. واستبعدت هذه الدراسة 195 شركة مالية بسبب اختلاف نهجها في طريقة الاستحقاق. وفحصت هذه الدراسة عينة نهائية من 558 شركة من 11 بلداً لديها 3906 ملاحظات على مستوى الشركات مع معلومات كافية لتحديد الاستحقاقات التقديرية، وتقديرات التلاعب بالأنشطة الحقيقية، ومتغيرات الرقابة.

تظهر النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تخفي AEM في حين أنها تقيد REM. وتختلف هذه الآثار باختلاف تصنيفات اقتصاد السوق وأنواع البلدان وقطاع الأعمال. ولكل سوق وبلد وقطاع أعمال وجهات نظر مختلفة في تنفيذ أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات وإدارة الأرباح ذات الصلة بالثقافة واعتبارات الاقتصاد الكلي ومطالب أصحاب المصلحة. وأخيراً، يتم تفصيل التمييز على أهمية بناء الشركات المواطنة على الشفافية في الإبلاغ المالي.

2.3- دراسة م. نوال جاسم لطيف، 2019، بعنوان: (المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المالية):

هدفت هذه الدراسة إلى الخوض بعمق مفهوم المحاسبة الإبداعية وكيف اتخذت منحى التحايل والخداع من خلال الممارسات المحاسبية المختلفة التي إستغلت المرونة في المبادئ المحاسبية والثغرات في المعايير المحاسبية الدولية المنشورة واتخذت من اعداد وتحليل القوائم المالية وسيلة لتوليد معلومات تخدم إرادة الإدارة وأهدافها المتعلقة بإظهار الوضع المالي بأفضل مما هو عليه من حيث مقدار الربحية أو المركز المالي لتحقيق أغراض معينة أو اظهار العكس انخفاض الربحية وضعف المركز المالي عندما تريد تخفيض الضريبة أو التهرب منها، مما يؤدي الى الاضرار بمصالح فئات عديدة من المستفيدين من هذه المعلومات.

وقد استندت هذه الدراسة لتحقيق أهدافها على إستخدام نموذج ميلر (Miller,2007) لقياس ممارسة المحاسبة الإبداعية، ونموذج (Eckle,1981) لتحديد ممارسة عينة البحث لأساليب المحاسبة الإبداعية من عدمه.

تم تحديد مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (17) شركة صناعية تتوزع بين بغداد والمحافظات، فقد تم إختيار شركتين منها كعينة للبحث هما شركة (إنتاج الألبسة الجاهزة والتجارة العامة، المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية).

وتوصلت الدراسة إلى أن الدارسة التطبيقية بينت بوضوح ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تأثيرها في نتائج الأعمال والمركز المالي للشركات المساهمة (عينة الدراسة)، وهذا له تأثير كبير في تضليل مستخدمي القوائم المالية والإضرار بشفافية تلك القوائم.

### 3.3- دراسة م.د. عز الدين كاظم، م.م. سجي ناجح كريم، 2019، بعنوان: (المحاسبة الإبداعية ودورها في تشجيع الإختلاس):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تشجيع الإختلاس في القوائم المالية، وعرض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر الأساليب في موثوقية القوائم المالية وجودتها. وقامت هذه الدراسة على عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، التي تتطوي كل واحدة منها على إحدى ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم محاولة تحديد كشف كل نمط من هذه الممارسات في كل أنماط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستخدمين بالجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية بهدف الحد من نتائجها وآثارها على المستخدم وكذلك ينبغي الإفصاح الشامل عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية لاسيما التغيير في تطبيق تلك السياسات وأثره ومقارنة النتائج قبل التغيير مع نتائج بعد التغيير بشكل واضح.

### 4.3- دراسة قحام سامي، 2019، بعنوان: (دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان دوافع وإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك معرفة إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قد تم تصميم استمارة استبيان، تم توزيعها على عينة من الأساتذة الأكاديميين المختصين في المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسبين المهنيين، وقد بلغ عدد الإستمارات الموزعة (50) استمارة، وقد تم تحليل هذه البيانات عن طريق برنامج التحليل الإحصائي (Spss).

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها كما يلي:

- 1- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير الموازنة التقديرية على أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 2- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 3- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على أساليب المحاسبة الإبداعية.

4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على أساليب المحاسبة الإبداعية.

5.3- دراسة د. رضوان النيل كندة كوكو، د. يحيي مقدم أحمد مارن، أ. الدومة عبد الله عبد الرحمن جدو، 2019، بعنوان: (أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة وأهم العوامل التي تعزز إلتزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها عن طريق إستخدام الاستبانة التي تم تصميمها لتحقيق أهداف البحث، وإختبار فرضياته، حيث تم توزيع الإستبانة (80 استمارة) على عينة مجتمع الدراسة، وبلغ عدد الاستمارات المسترجعة الصالحة للتحليل (76 استمارة بنسبة 95%) من الاستمارات التي وزعت على المحاسبون والمراجعون العاملين بالمؤسسات الحكومية في ولاية النيل الأزرق.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن المحاسبون والمراجعون في المؤسسات الحكومية يلتزمون بأخلاقيات مهنة المحاسبة خلال أدائهم لأعمالهم، وأن التقارير المالية تقدم بناء على المعرفة والمهارات المرتبطة بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وإن ضعف الإلتزام بأخلاقيات المهنة يؤدي إلى ضعف مخرجات النظم المحاسبية.

6.3- دراسة محمد حمود أحمد صالح سياغي، 2018، بعنوان: (دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر):

هدفت الدراسة لمعرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، وتوضيح أهمية استخدام الأساليب الحديثة في المصارف السودانية لتقليل المخاطر وموثوقية المعلومات المحاسبية، وكذلك التعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهورها والمزايا والفوائد التي يمكن أن تجنيها المصارف السودانية في حالة التزامها بمعايير الأساليب الحديثة في الرقابة.

واعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الإستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة فرضياتها، والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي وجمعت البيانات عن طريق الإستبانة تم توزيع عدد (166) استبانة والمسترجعة (150) استبانة على عينة من الشركات المساهمة والمصارف السودانية، وتم إستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية.

توصلت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، إن المصارف السودانية تضمن في هيكلها الإداري إدارة المخاطر لجنة المراجعة تقوم بدراسة مؤهلات وكفاءة أداء وإستقلالية مراجع الحسابات واقتراح وتعيينه وتحديد اتعابه وعزله في الشركات المساهمة السودانية.

### 7.3- دراسة حيدر عباس العطار، 2018، بعنوان: (دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحكومة في مكافحة الغش والتلاعب):

هدفت الدراسة إلى تحري مفهوم المحاسبة الإبداعية ونظام حوكمة الشركات وأثرهما في الحد من أو مكافحة حالات الغش والتلاعب، وأجريت هذه الدراسة على مجموعة من شركات القطاع الخاص في مدينة بغداد وذلك لتحديد مكامن القوة لمتغيري الدراسة المستقلين (المحاسبة الإبداعية ونظام الحوكمة) في مكافحة حالات الغش والتلاعب (المتغير التابع) التي تعاني منها أغلب المؤسسات وحتى المجتمعات كونها مظهراً من مظاهر الفساد المالي والإداري.

اعتمدت الدراسة على (الإستبانة) كأداة لها، ووزعت على مجموع الأفراد العاملين (محاسبين، مدققين، مدراء، وتسويقين وكذلك عمال المعرفة) في الشركات عينة الدراسة البالغ عددهم (52)، واستخدمت الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الارتباط ومعادلة الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد لتحديد أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ومعامل الإختلاف والأهمية النسبية لكل فقرة والتكرارات حسب مقياس ليكارت الخماسي.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط بين متغيرين الدراسة هما المحاسبة الإبداعية ونظام حوكمة الشركات بغية مكافحة حالات الغش والإحتيال الذي يعم أغلب الوحدات الاقتصادية في العراق.

### 8.3- كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن أحمد سعيد، 2018، بعنوان: (دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره في مكافحة التهرب الضريبي):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالإضافة لي توضيح أهم الوسائل والتقنيات المستخدمة في هذا المجال، كذلك هدفت إلى التعرف على التأثيرات الإستراتيجية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الحد من التهرب الضريبي.



تم الإعتماد على المنهج الوصيف من خلال الإستعانة بالأطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب ذات العلاقة والصلة بالموضوع.

وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية الغرض منها التلاعب في البيانات والمعلومات المحاسبية من اختبار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف أصحاب الشركات في التهرب الضريبي، وتوصلت كذلك إلى أن أساليب الغش والإحتيال وممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الإختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبة الإبداعية والغرض منها التلاعب بالسياسات المحاسبية المتعارف عليها للتهرب من دفع الضرائب، وأن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات، وأن المحاسبة القضائية حقل من حقول المحاسبة المتخصصة وتمثل تكاملا بين المحاسبة والقانون للعمل معا وتساهم المحاسبة القضائية في زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وإكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية.

### 9.3- دراسة بوسنة حمزة، 2018، بعنوان: (العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح):

هدفت الدراسة إلى فحص العوامل المؤثرة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة ضمن مؤشر (CAC All-Tradable) خلال فترة 2005\_2014، وتم تسليط الضوء على جودة الأرباح المحاسبية وخاصة في ظل ظهور ممارسات المحاسبة الإحتيالية أبرزها سلوك إدارة الأرباح، التي تؤثر سلبا على جودة الأرباح المعلنة ومصادقية التقارير المالية للمؤسسة ككل، وقد تم حصر العوامل المؤثرة في جودة الأرباح منها (خصائص مجلس الإدارة، خصائص لجنة التدقيق وعوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة).

وتم التعبير عن جودة الأرباح المحاسبية باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية المقاسة بنموذج (Kothari et al., 2005). وبتطبيق نماذج البيانات الطويلة، وتضمنت هذه الدراسة بيانات (174) مؤسسة و(10) سنوات كفترة دراسة.

توصلت الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق الكبيرة الحجم (Big4) تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، كما توصلت الدراسة إلى أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وأتباع

الخدمات غير تدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسة الفرنسية. ولم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير معنوي لباقي المتغيرات الدراسة في وجود أرباح المؤسسة الفرنسية.

**10.3- دراسة د. محمد نواف عابد، 2018، بعنوان: (استخدام قانون بنفورد في إكتشاف عمليات إدارة الأرباح):**

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء حول أهمية استخدام قانون بنفورد في إكتشاف عمليات إدارة الأرباح، حيث يعد قانون بنفورد Benford's Law أحد التقنيات الرقابية الإلكترونية الحديثة للتدقيق، والتي يتم استخدامها للكشف عن عمليات إدارة الربح أو الإحتيال داخل الوحدة الاقتصادية.

طبقت الدراسة على صافي أرباح (46) وحدة إقتصادية مدرجة في بورصة فلسطين لعام 2016، وأظهرت النتائج إن هناك (14) وحدة إقتصادية من عينة الدراسة قد مارست إدارة الأرباح وفقاً لإحتمالات قانون بنفورد أي بنسبة (30.43%) من إجمالي العينة، هذا ما أكدته قوة معامل الارتباط بيرسون (R).

**11.3- دراسة محمود تيسير عبد الله الرفيع، 2018، بعنوان: (دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين):**

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى مدى وجود دوافع لدى الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين لإستخدام المحاسبة الإبداعية، كما هدفت للتعرف إلى مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات، بالإضافة إلى ذلك قيامها بدراسة مدى وجود أثر لدوافع الشركات لإستخدام المحاسبة الإبداعية على الأساليب المستخدمة في ذلك.

قامت الدراسة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع الإستبانة في منطقة الضفة الغربية من فلسطين على عينة من ثلاثة فئات تكونت من مدقي الحسابات القانونيين بحيث تكونت العينة منهم من (50%) من كامل عدد مجتمع العينة، أما الفئة الثانية والثالثة فتكونت من الأكاديميين المحاضرين في الجامعات الفلسطينية في موضوع المحاسبة وما يتعلق بها، بالإضافة إلى مسؤولي الإئتمان والتسهيلات في البنوك العاملة في فلسطين، وتم توزيع (201) استبانة على الفئات وتم استرجاع (137) استبانة كان منها (128) استبانة صالحة للدراسة وبنسبة (63.7%) من مجموع الإستبانات الموزعة. ولغرض تحليل البيانات تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss.

وتوصلت الدراسة إلى وجود دوافع لدى الشركات الفلسطينية غير المساهمة العامة لإستخدام المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية مع وجود دوافع أقوى من دوافع أخرى تدفع الشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث كان تخفيف من الأعباء الضريبية أو التهرب منها هما أقوى هذه الدوافع، كما وجدت الدراسة أن الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين تقوم بإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية الأربعة.

**12.3- دراسة د. بسام خليل بقليله، د. سامر محمد عكور، 2018، بعنوان: (أثر خصائص الشركة وإدارة الأرباح على قيمة السوقية: دليل في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في سوق عمان المالي):**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر خصائص الشركة وإدارة الأرباح على القيمة السوقية للشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، وإختبار أثر ربحية الشركة، وهيكلية الشركة، وحجم الشركة، وهيكل الملكية، وجودة التدقيق والقيمة السوقية، وكذلك إختبار الدور المعدل لإدارة الأرباح.

قد أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من (131) شركة، تتمثل في (70) شركة صناعية، و(61) شركة خدمية، خلال الفترة الممتدة من عام (2011-2016)، وقد تم جمع البيانات من التقارير السنوية الخاصة للشركة، وقد تم إختبار فرضيات الدراسة بإستخدام عدة أساليب إحصائية، منها ( T. Test ) وإختبار معنوية معامل الارتباط (بيرسون) وتحليل الإنحدار المتعدد، وتم إستخدام ( Modified Jones Model, 1995 ) لقياس إدارة الأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لجميع العوامل السابقة على القيمة السوقية، بإستثناء متغير الهيكلية، كما توصلت إلى وجود أثر معنوي سلبي لإدارة الأرباح على خصائص الشركة، وعدم وجود أثر معنوي لتفاعل إدارة الأرباح، على العلاقة بين خصائص الشركة وقيمتها السوقية بإستثناء متغير الربحية.

**13.3- دراسة د. ميلاد رجب اشميلة، د. منصور محمد لربش، د. جمعة محمد الفاخري، 2018، بعنوان: (مدى ممارسة الإدارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين):**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الشركة الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح من خلال إستطلاع آراء المراجعين الخارجيين.

واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها بواسطة استمارات الاستبيان الموزعة على عينة بلغت (50) مراجع خارجي من مجتمع الدراسة، المتمثل في المراجعين العاملين بمدن طرابلس، والخمس، وزليتن، ومصراته.

وتوصلت هذه الدراسة بشكل عام أن المراجعين والخارجيين يعتقدون أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قوائم الدخل والمركز المالي، وتمارس الأساليب المؤثرة على بنود قوائم التدفقات النقدية بدرجة منخفضة.

**14.3- دراسة عبد العظيم عثمان محمد خليفة، 2017، بعنوان: (أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية):**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إمكانية الإستفادة من الكفاءة والفاعلية في التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية في تحسين جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وإعتمدت الدراسة على كل من المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي في صياغة محاور وفرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل بيانات عينة من المصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث تم إختيار عدد (6) مصارف من جملة المصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية والبالغ عددها (25) مصرف وتم توزيع عدد (170) استبانة شملت المحاسبين والمراجعين ورؤساء الأقسام ومديري الإدارات والفروع إستردت منها (152) إستبانة صالحة للتحليل عبر برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

وتوصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية ويساعد في تحسين جودة المراجعة الخارجية، تساهم جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يساهم التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يؤدي التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**15.3- دراسة هيثم عابدين عباس محمد، 2017، بعنوان: (أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية):**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الدوافع والأسباب التي تؤدي للتلاعب بالسياسات المحاسبية ودور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية.

إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي، وجمع البيانات والمعلومات من المحاسبين والمراجعين بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة، فقد تم إختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع عدد (110 استمارة) على المستهدفين واستجاب (104 فرداً) أي نسبة استمارة الاستبانة المستردة بلغت (94.5%) وهذه النتائج تؤدي إلى قبول نتائج الدراسة وبالتالي تعميمها على مجتمع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن هناك علاقة بين إلتزام المراجعين الخارجيين بالإستقلالية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية في الشركات المساهمة السودانية، وهناك علاقة بين إلتزام المراجعين الخارجيين بالعناية المهنية والتطبيق التحايلي في الشركات المساهمة السودانية، وهناك علاقة بين إلتزام المراجعين الخارجيين بالمسؤولية والسرية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية.

**16.3- دراسة Ndebugri, Haruna and Tweneboah Senzu, Emmanuel، 2017، بعنوان:**

**(Analyzing the Critical Effects of Creative Accounting Practices in the Corporate Sector of Ghana):**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة اعتماد أساليب المحاسبة الإبداعية في هياكل الإبلاغ المالي، في قطاع الشركات في غانا، وتشعب على النظام المالي، وتصنف مجموعة الدراسة إلى ثلاثة (3) مجموعات التي تشكل قطاع الشركات في غانا. يجري على الإدارة العليا والمستوى المتوسط والمستوى المنخفض للإدارة.

وتمثل العينة موظفي الإدارة من الوظائف المالية والإدارة، وبالتالي المديرين الماليين والمديرين الماليين ومراجعي الحسابات والمحاسبين والصرافين وغيرهم من العاملين في مجال التمويل الذين يعملون داخل صناعة الشركات في غانا.

اعتمد فريق البحث تقنية أخذ العينات غير الاحتمالية واستخدم أسلوباً قوياً وهو أداة أخذ العينات باستخدام تقنية المخبر الرئيسية، واستخدم الفريق هذه التقنية لأنهم كانوا بحاجة إلى المجيبون الذين

يمكنهم تقديم معلومات مالية متعمقة ويتعلق الأمر بالتلاعب المحاسبية الإبداعية في صناعة الشركات في غانا.

وخضع (100) شخص للدراسات كعينة للدراسة، وقد تم الحصول على (100%) المجيبون من الدراسات الميدانية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه أفضل الطرق لمنع ممارسات المحاسبة الإبداعية هي فرض أساليب وقائية وكذلك قوية بما فيه الكفاية العقابية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن متغيرات المحاسبة الإبداعية تعزز ربحية المؤسسات والشركات، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية الأكثر استخداماً في قطاع الشركات في غانا هو التمويل الخارجي للميزانية العمومية.

**17.3 - دراسة Prof. dr. Muhametaliu ، PhD Cand. Arbana Sahiti ، 2017، بعنوان:**

**(Creative Accounting- Nature, Usage, labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo):**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم عرض مفصل للتنفيذ الفعلي لمفهوم المحاسبة الإبداعية بين المهنيين في مدينة بريشتينا.

وقد تم إجراء هذه الدراسة على (60) من المديرين التنفيذيين الماليين، لتحديد العوامل الرئيسية حول كيفية تفاعلهم مع مفهوم المحاسبة الإبداعية وتنفيذه، وكانت (10) من هذه المقابلات شبه منظمة. وفي النهاية، استنتج أن الطابع المعقد والمتنوع للمعاملات التجارية والاستقلال الذاتي القائم في المعايير والسياسات المحاسبية يجعلان من الصعب إدارة مسألة المحاسبة الإبداعية. وهذا لا يعني أن نتائج المحاسبة الإبداعية غير صحيحة دائماً. بل إن تحديد الكشف ونطاقه وتوقيته هو الذي يحدد طبيعته الحقيقية ومبرراته.

**18.3 - دراسة Ivo Mijoč , Ivana Kenfelja ,Branka Remenarić ، 2017، بعنوان:**

**(CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION):**

هدفت هذه الدراسة إلى هو عرض الدوافع الرئيسية للتلاعب بالمعلومات المالية، فضلاً عن أكثر التقنيات شيوعاً، وأخيراً التدابير التي يتعين اتخاذها من أجل التقليل إلى أدنى حد من الممارسات المحاسبية الخلاقية.

وتوصلت الدراسة إلى أن المديرين هم المسؤولون عن التلاعب بالمعلومات المالية، من خلال تقديم صورة خاطئة عن أعمالهم، وتوصلت كذلك إلى أن التقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتعلق بالتلاعب ببند التمويل خارج الميزانية العمومية، والتغييرات في السياسات المحاسبية وأساليب الاستهلاك، والتلاعب ببند الإيرادات والمصروفات الأخرى، والتغيرات في قيمة المال، والمبالغة في تقدير قيمة الإيرادات عن طريق تسجيل إيرادات المبيعات وهمية، والتلاعب في شطب المستحقات، والتلاعب في المستحقات.

وتوصلت إلى أن المحاسبة الإبداعية ممارسة جيدة. ولكن بما أنه كثيرا ما يساء استخدامه، فمن الضروري الإصرار على اتخاذ تدابير تقلل إلى أدنى حد من ممارسة التلاعب بالبيانات المالية من أجل منع الإبلاغ المالي الزائف.

**19.3 - دراسة أ.م.د. مهند العيني، أ.د. علي الزعبي، 2017، بعنوان: (أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن):**

هدفت هذه الدراسة إلى أن تلقي الضوء على أهمية التعليم المحاسبي بشكل عام والتعليم المحاسبي الأخلاقي بشقيه الأكاديمي والمهني، لما لهذا الموضوع من أهمية ومكانة حيوية للبحث فيه وتطوير المناهج المستخدمة على مستوى الجامعات والمؤسسات العلمية والمهنية للوصول إلى محاسبين ذو كفاءة وإقتدار في المعرفة، والعمل على بيان المحاسبة الإبداعية في الجانب النظري وحالاتها العلمية من الناحية المهنية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراسة من جميع الأكاديميين العاملين في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية، وجميع المحاسبين العاملين في الشركات الأردنية. وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (80) أكاديمي و(100) محاسب، أن عدد الإستمارات الموزعة على عينة الدراسة ككل (180) استمارة، تم إعادة (148) منها، وتم إستبعاد (2) نسخ فارغة.

وتوصلت الدراسة إلى إن التعليم الحالي في الجامعات الأردنية لا يركز على تعليم طلبة المحاسبة ولا يوجههم نحو التعرف على آلية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت كذلك إلى أن هناك اهتمام من قبل بعض الأكاديميين في الجامعات بتوجيه الطلبة وتدريبهم على بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن التعليم المحاسبي المهني والخاص بقواعد السلوك المهني تمكن المحاسبين والمهتمين من التعلم والتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية والتدريب على كيفية التعامل معها بصورة مناسبة.

**20.3- دراسة د. محمد حلو داود الخрсان، 2017، بعنوان: (التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية):**

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض مفهوم المحاسبة الإبداعية والأساليب المعتمدة في تطبيقها، وكذلك إلى توضيح مفهوم وآلية التحاسب الضريبي، والأساليب التي يتم بموجبها تكيف المحاسبة الإبداعية لأغراض الضريبة، والاطلاع على آلية نظام التحاسب الضريبي في عدد من الشركات المختارة.

ويتمثل الجانب العملي في هذه الدراسة على حالات تحاسب ضريبي مع عدد من المكلفين (الشركات)، فقامت الدراسة على دراسة القوائم المالية للحالات التطبيقية التي تحصل عليها إثر الدراسة الميدانية في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالهيئة، فضلا عن ذلك تحققت الدراسة وبمساعدة العاملين في الفحص والتدقيق الضريبي من حالات وجود إجراءات المحاسبة الإبداعية، وتم إختيار عينة من مجتمع الدراسة وعددها (6) شركات.

وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية والخلقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية، أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالبا ما يوم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسنها لعدم الانتظام، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم.

**21.3- دراسة زحاف صونيا، 2017، بعنوان: (أهمية الإلتزام بمتطلبات الحوكمة للحد من التلاعب بالأرباح وتحسين جودتها):**

هدفت هذه الدراسة لمعالجة موضوع "أهمية الإلتزام بمتطلبات الحوكمة للحد من التلاعب بالأرباح وتحسين جودتها في البنوك العاملة في الجزائر"، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من احدى عشر (11) بنك، خلال الفترة الممتدة ما بين سنتي 2011 و2015م، كما تم استخدام برنامج (spss) لإجراء التحليل اللازم لبيانات الدراسة.

لتحقيق اهداف الدراسة تم قياس جودة الارباح من خلال: استمرارية الارباح، اقتراب الارباح من النقد، معدل العائد على الاصول، كما تم قياس ممارسات التلاعب بالأرباح من خلال: ادارة الارباح وتمهيد الدخل.



وتوصلت الدراسة إلى انه لا يوجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على قيام البنوك العاملة في الجزائر بممارسة التلاعب بأرباحها ولا على تمتع هذه الارباح بالجودة خلال فترة الدراسة. كما توصلت الدراسة الى انه يوجد أثر سلبي ذو دلالة احصائية لوجود لجان التدقيق على التلاعب بالأرباح مقاسة بتمهيد الدخل، وانه يوجد أثر سلبي ذو دلالة احصائية للملكية الحكومية، وأثر ايجابي ذو دلالة احصائية للملكية الاجنبية على جودة الارباح مقاسة باستمرارية الارباح ومعدل العائد على الاصول، بينما لم يكن للمتغيرات الاخرى أثر ذو دلالة احصائية على كل من ممارسات التلاعب بالأرباح وجودتها.

### **التعليقات:**

اختلفت بعض الدراسات السابقة في عينة الدراسة، كما اختلفت الدراسات من حيث منهجية الدراسة والأداء المستخدمة في جمع البيانات، حيث تتميز الدراسة التي قمنا بإعدادها "دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" على فروع ديوان المحاسبة في المنطقة الجنوبية، كمرجع في علم المحاسبة، وهي كأول دراسة أعدت في جامعة سبها.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

## \* التحليل الإحصائي للبيانات

### 1.4 - المقدمة:

بعد الانتهاء من تجميع البيانات وإدخالها والتحقق من عدم وجود أخطاء بها، تأتي مرحلة تحليل البيانات. حيث يحتاج الباحث إلى تحليل البيانات إحصائياً تمهيداً لاستخلاص النتائج منها وتقدير إمكانية تعميمها حيث يتخذ التحليل الإحصائي عدة أشكال ولعل الإحصاء الوصفي للبيانات هو أول ما يستخدم لوصف البيانات إما على شكل جداول أو رسومات بيانية وذلك لعرض البيانات بشكل مختصر ومفيد وهو أول ما يريده الباحث حيث تم الحصول على التكرارات والنسبة المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لهذه المتغيرات.

### 2.4 - البرنامج الإحصائي SPSS:

تم استخدام برنامج SPSS حيث يطلق عليه بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية وهو اختصار لكلمة (Statistical Package For Sociality science) حيث يحتوي البرنامج على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية حيث تتدرج من الإحصاء الوصفي البسيط إلى الإحصاء الاستدلالي الأكثر تعقيداً مثل تحليل التباين، وتحليل الانحدار. وأن البرنامج يساعد الباحث في إجراء هذه الاختبارات الإحصائية حيث أن إجراء هذه الاختبارات يدوياً يعد أمراً صعباً وغير ممكن في ضوء البيانات الهائلة إضافة إلى التعقيدات الحسابية لمعادلات الاختبارات الإحصائية المعقدة.

### 3.4 - أداة جمع البيانات العينة الرئيسية:

تم استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للإجابة على فروض الدراسة، وقد اشتملت استمارة الاستبانة على قسمين، القسم الأول احتوى على المتغيرات الشخصية، أما القسم الثاني فيحتوي على (21) فقرة موزعة على ثلاث محاور.

القسم الأول: يشمل معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة من حيث (الجنس، العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، المؤهل المهني).

القسم الثاني: يحتوي على ثلاث محاور كل محور يوجد به عدد من الفقرات، فالمحور الأول يتمثل في (الرقابة المالية) ويضم (7) فقرات، أما المحور الثاني فيتمثل في (المحاسبة الإبداعية) ويضم (7) فقرات، والمحور الثالث يتمثل في (أساليب الرقابة المالية) وأشتمل على (7) فقرات.

#### 4.4 - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمدت هذه الدراسة على الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات، والإحصاء الاستنتاجي، حيث تم تفرغ بيانات الاستثمارات والبطاقات وتجهيزها للتحليل الإحصائي باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- الإحصاء الوصفي وشملت التكرارات والنسبة المئوية والرسومات البيانية
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبار تي لعينة واحدة لمعرفة اتجاه المبحوثين.

#### 5.4 - تحليل القسم الأول من الاستبانة (معلومات عامة):

تضمن هذا القسم تحليل البيانات الأولية الخاصة بالمشاركين والمتمثلة من حيث (الجنس، العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، المؤهل المهني). وكانت نتائج التحليل على النحو التالي:

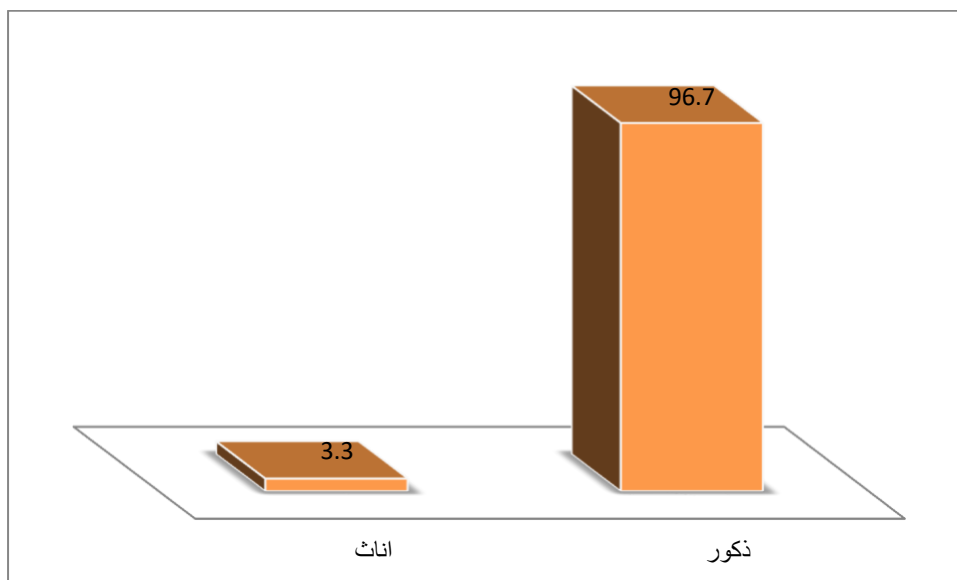
**الجنس:** يبين الجدول (1.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب الجنس حيث نلاحظ أن أعلى نسبة (96.7%) هم من الذكور، وأن أقل نسبة (3.3%) هن من الإناث.

توزيع أفراد العينة حسب الجنس الجدول (1.4)

النسبة %	العدد	الجنس
96.7	29	ذكور
3.3	1	إناث

100	30	الإجمالي
-----	----	----------

ولتوضيح الجنس لعينة الدراسة عن طريق الرسم البياني تم استخدام أعمدة بيانية كما هو موضح في الشكل (1.4)



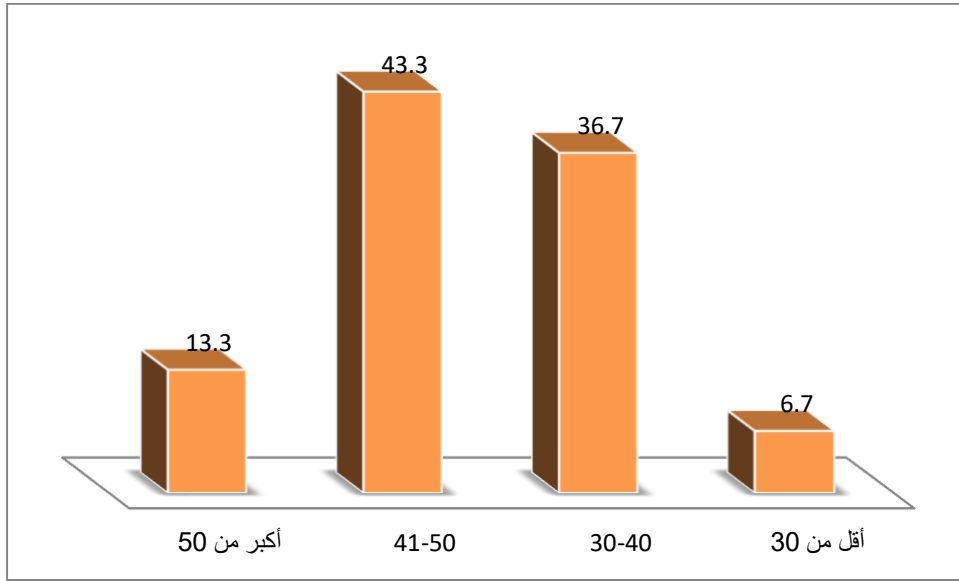
أعمدة بيانية توضح الجنس لعينة الدراسة الشكل (1.4)

**العمر:** يبين الجدول (2.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب العمر حيث نلاحظ أن أعلى نسبة كانت (43.3%) وهي للفئة الثالثة (41-50) أما أقل نسبة كانت للفئة الأولى (أقل من 30) وقد بلغت (6.7%).

توزيع أفراد العينة حسب العمر الجدول (2.4)

العمر	العدد	النسبة %
أقل من 30	2	6.7
30-40	11	36.7
41-50	13	43.3
أكبر من 50	4	13.3
المجموع	30	100

كما تم استخدام أعمدة بيانية لتوضيح العمر لعينة الدراسة كما هو مبين في الشكل (2.4)



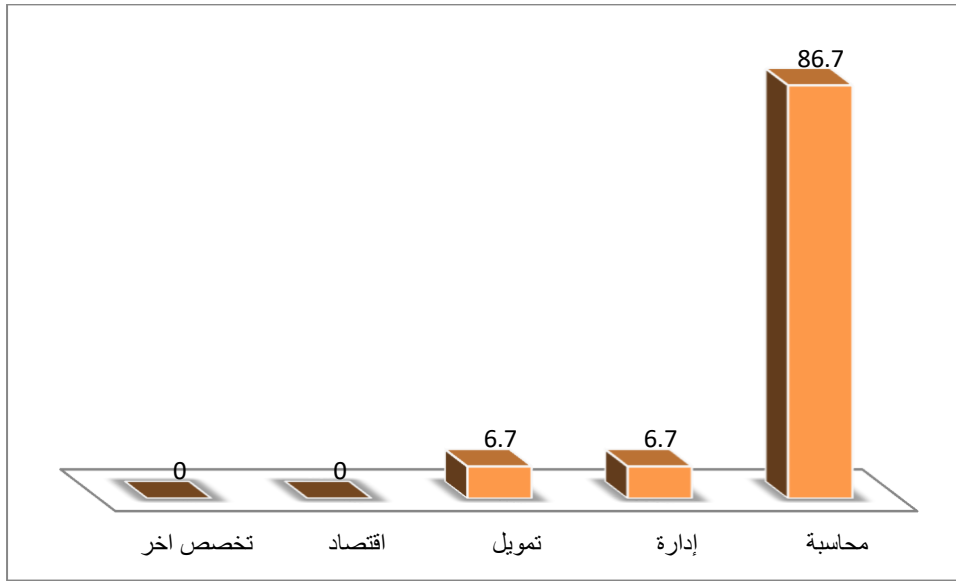
أعمدة بيانية توضح النسب المئوية حسب العمر الشكل (2.4)

**التخصص العلمي:** يبين الجدول (3.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب التخصص العلمي حيث نلاحظ أن أعلى نسبة بلغت (86.7%) وهي لتخصص محاسبة بينما تساوت نسبة تخصص إدارة وتمويل وقد بلغت (6.7%) بينما لا توجد ضمن عينة الدراسة تخصص اقتصاد.

توزيع أفراد العينة حسب التخصص الجدول (3.4)

النسبة %	العدد	التخصص العلمي
86.7	26	محاسبة
6.7	2	إدارة
6.7	2	تمويل
0	0	اقتصاد
0	0	تخصص اخر
100	30	المجموع

كما تم استخدام الأعمدة البيانية لتوضيح التخصص العلمي لعينة الدراسة كما هو مبين في الشكل (3.4)



أعمدة بيانية توضح النسب المئوية حسب التخصص العلمي الشكل (3.4)

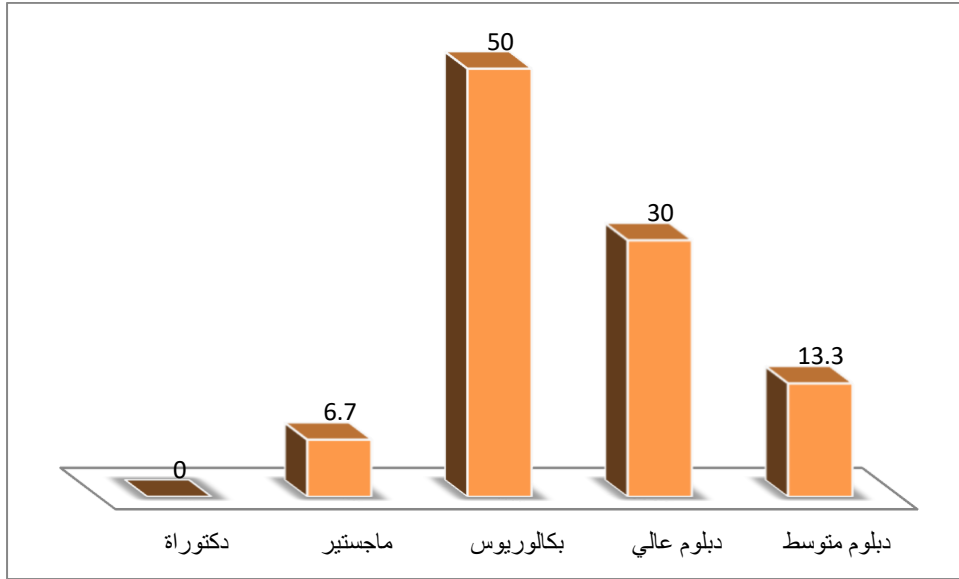
**المؤهل العلمي:** يبين الجدول (4.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب المؤهل العلمي حيث نلاحظ

أن أعلى نسبة بلغت (50) لمؤهل بكالوريوس بينما كانت أقل نسبة (6.7) لدرجة الماجستير.

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي الجدول (4.4)

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دبلوم متوسط	4	13.3
دبلوم عالي	9	30
بكالوريوس	15	50
ماجستير	2	6.7
دكتوراه	0	0
المجموع	30	100

كما تم استخدام الأعمدة البيانية لتوضيح المؤهل العلمي لعينة الدراسة كما هو مبين في الشكل (4.4)



أعمدة بيانية توضح النسب المئوية حسب المؤهل العلمي الشكل (4.4)

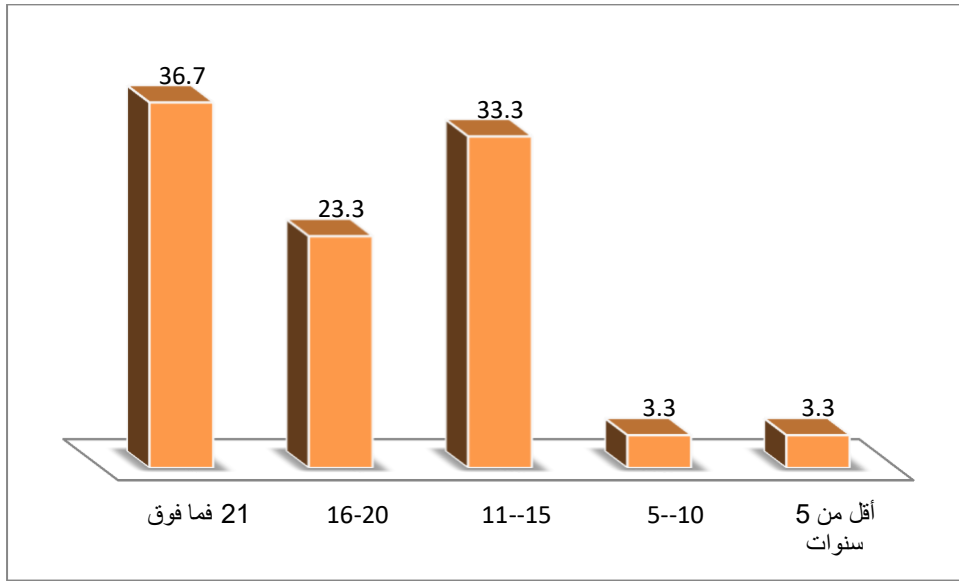
**عدد سنوات الخبرة:** يبين الجدول (5.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة حيث نلاحظ أن أعلى نسبة (36.7%) وهي للفئة الأخيرة (21 فما فوق) أما أقل نسبة فقد بلغت (3.3) وقد تساوت عند الفئة الأولي (أقل من 5 سنوات) والفئة الثانية (5-10).

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة الجدول (5.4)

النسبة %	العدد	عدد سنوات الخبرة
3.3	1	أقل من 5 سنوات
3.3	1	10-5
33.3	10	15-11
23.3	7	20-16
36.7	11	21 فما فوق
100	30	المجموع



كما تم استخدام الأعمدة البيانية لتوضيح عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة كما هو مبين في الشكل (5.4)



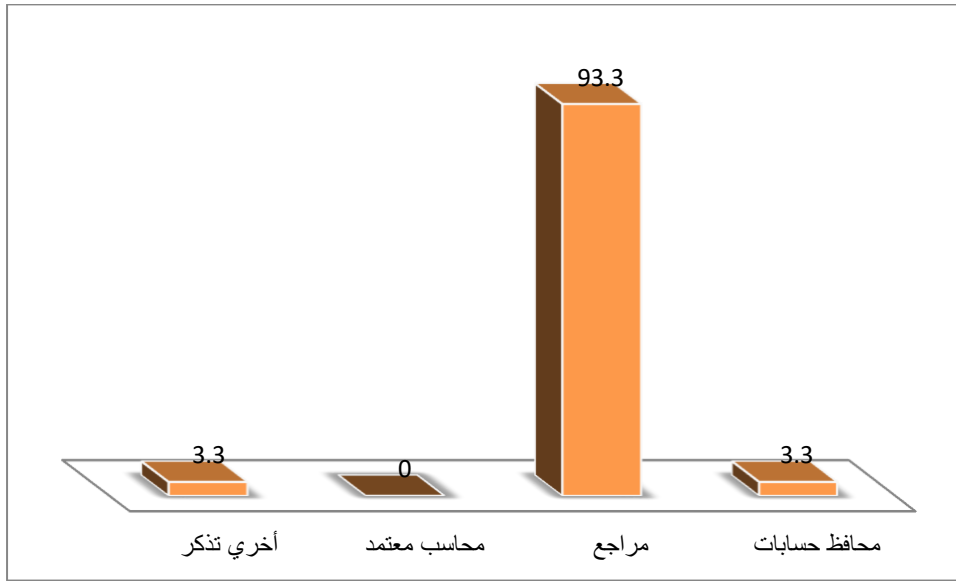
أعمدة بيانية توضح النسب المئوية حسب عدد سنوات الخبرة (5.4)

**المؤهل المهني:** يبين الجدول (6.4) توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب المؤهل المهني حيث نلاحظ أن أعلى نسبة (93.3%) وهي للفئة الثانية (مراجع) أما أقل نسبة فقد بلغت (3.3) وقد تساوت عند الفئة الأولى (محافظ حسابات) والفئة الثانية (أخري تذكر) بينما لا يوجد محاسب معتمد ضمن عينة الدراسة.

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني الجدول (6.4)

النسبة %	العدد	المؤهل المهني
3.3	1	محافظ حسابات
93.3	28	مراجع
0	0	محاسب معتمد
3.3	1	أخري تذكر
100	30	المجموع

كما تم استخدام الأعمدة البيانية لتوضيح المؤهل المهني لعينة الدراسة كما هو مبين في الشكل (6.4)



أعمدة بيانية توضح النسب المئوية حسب المؤهل المهني الشكل (6.4)

#### 6.4- تحليل القسم الثاني من الاستبانة:

يحتوي هذا القسم على (21) سؤالاً تم صياغتها لمعرفة إلى أي مدى يوافق أو لا يوافق المشاركين في الدراسة، على ((دور أساليب الرقابة المالية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية)) حيث تحتوي الاستبانة على ثلاثة محاور رئيسة وكل محور يحتوي على عدد من الفقرات وفقاً لتدرج ليكرت الخماسي فإن الوسط الحسابي الفرضي الذي:

- يقل عن (2.0) يعني متوفرة بدرجة قليلة جداً.
- يزيد عن (2.0) ويقل عن (3.0) يعني متوفرة بدرجة قليلة.
- يعادل (3.0) يعني متوفرة بدرجة متوسطة.
- يزيد عن (3.0) ويقل عن (4.0) يعني متوفرة بدرجة كبيرة.
- يزيد عن (4.0) يعني متوفرة بدرجة كبيرة جداً.

التقديرات في مقياس ليكرت الخماسي على النحو التالي (جدول 7.4):

مستوي القياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

1	2	3	4	5	درجة الإيجابي
5	4	3	2	1	درجة السلبي

#### 1.6.4- المحور الأول: الرقابة المالية

تضمن هذا المحور سبعة فقرات تقيس الرقابة المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام للمحور (4.25) بانحراف معياري (0.35)، وبوزن نسبي (85%) من إجابات المبحوثين. وهذا يعني موافقة المبحوثين على ما احتوته هذه الفقرات في جانب الرقابة المالية وهي نسبة عالية وبناء على القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أقل من مستوي الدلالة (0.05) أي أنها دالة إحصائياً وهذا يعني وجود رقابة مالية. وهذا ما ينطبق على جميع فقرات المحور فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) غير دالة (عدم تحقق الفقرة) أما إذا كانت أقل فهي دالة معنوية (تحقق الفقرة). يبين (الجدول 8.4) التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار.

القرار	القيمة الاحتمالية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		مستوى الموافقة	رقم الفقرة
					%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
دالة	0.00	0.90	0.51	4.50	0	0	0	0	0	0	50	15	50	15	1	الرقابة المالية
دالة	0.00	0.83	0.82	4.13	0	0	6.7	2	6.7	2	53.3	16	33.3	10	2	
دالة	0.00	0.85	0.52	4.27	0	0	0	0	3.3	1	66.7	20	30	9	3	
دالة	0.00	0.89	0.94	4.47	3.3	1	3.3	1	0	0	30	9	63.3	19	4	
دالة	0.00	0.83	0.94	4.13	0	0	10	3	6.7	2	43.3	13	40	12	5	
دالة	0.00	0.81	0.81	4.03	3.3	1	0	0	10	3	63.3	19	23.3	7	6	
دالة	0.00	0.85	0.94	4.23	3.3	1	0	0	13.3	4	36.7	11	46.7	14	7	
دالة	0.00	0.85	0.35	4.25	0.01	3	0.03	6	0.06	12	0.49	103	0.41	86	الجميع	

التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار (الجدول 8.4)

#### 2.6.4- المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

تضمن هذا المحور سبعة فقرات تقيس المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام للمحور (3.10) بانحراف معياري (0.44)، وبوزن نسبي (62%) من إجابات الباحثين. وهذا يعني موافقة الباحثين على ما احتوته هذه الفقرات في جانب المحاسبة الإبداعية وهي نسبة متوسطة بشكل عام ولكن بناء على القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) أي أنها دالة إحصائياً وهذا يعني وجود المحاسبة الإبداعية ولكنها متوسطة. وهذا ما ينطبق على جميع فقرات المحور فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 غير دالة (عدم تحقق الفقرة) أما إذا كانت أقل فهي دالة معنوية (تحقق الفقرة) يبين (الجدول 9.4) التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار.

المحور الثاني	مستوى الموافقة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		رقم الفقرة
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%			
										القرار	القيمة الاحتمالية	
المحاسبة الابداعية	1	4	13.3	4	13.3	2	6.7	4	13.3	4	13.3	غير دالة
	2	3	10	7	23.3	2	6.7	3	50	15	15	غير دالة
	3	3	10	6	20	5	16.7	1	50	15	15	غير دالة
	4	3	10	21	70	1	3.3	1	13.3	4	3.3	دالة
	5	6	20	15	50	5	16.7	3	3.3	1	16.7	دالة
	6	2	6.7	10	33.3	3	10	2	43.3	13	13	غير دالة
	7	1	3.3	1	3.3	10	33.3	1	56.7	17	17	غير دالة
	المجموع	22	0.10	76	0.36	28	0.13	69	0.33	15	0.07	3.10

التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار (الجدول 9.4)

#### 3.6.4- المحور الثالث: دور الأساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تضمن هذا المحور ثمانية فقرات تقيس (دور الأساليب الرقابة المالية)، حيث بلغ الوسط الحسابي العام للمحور (4.02) بانحراف معياري (0.45)، وبوزن نسبي (80%) من إجابات المبحوثين. وهذا يعني موافقة المبحوثين على ما احتوته هذه الفقرات في جانب دور الأساليب الرقابة الحديثة وهي نسبة عالية بشكل عام وكذلك بناء على القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أقل من مستوي الدلالة (0.05) أي أنها دالة إحصائياً وهذا يعني وجود دور الأساليب الرقابة الحديثة.

وهذا ما ينطبق على جميع فقرات المحور فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 غير دالة (عدم تحقق الفقرة) أما إذا كانت أقل فهي دالة معنوية (تحقق الفقرة) حيث نلاحظ كل الفقرات دالة احصائياً. يبين (الجدول 10.4) التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار.

القرار	القيمة الاحتمالية	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		مستوى الموافق	المحو الثالث
					%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
	0.00	0.81	0.91	4.07	3.3	1	3.3	1	6.7	2	56.7	17	30	9	1	دور الأساليب الرقابة المالية
	0.00	0.74	1.12	3.70	6.7	2	13.3	4	0	0	63.3	19	16.7	5	2	
	0.00	0.75	0.90	3.77	3.3	1	10	3	3.3	1	73.3	22	10	3	3	
	0.00	0.87	0.56	4.37	0	0	0	0	3.3	1	56.7	17	40	12	4	
	0.00	0.80	0.69	4.00	0	0	6.7	2	3.3	1	73.3	22	16.7	5	5	
	0.00	0.87	0.48	4.33	0	0	0	0	0	0	66.7	20	33.3	10	6	
	0.00	0.79	0.91	3.93	0	0	10	3	13.3	4	50	15	26.7	8	7	
	0.00	0.80	0.45	4.02	0.02	4	0.06	13	0.04	9	0.63	132	0.25	52	المجموع	

التكرارات والنسب، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار معنوية الفقرات والقرار (الجدول 10.4)



#### 7.4- إختبار الفرضيات:

يتناول هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام الأسلوب الإحصائي المناسب، والتي تم صياغتها استناداً لمشكلة الدراسة وأسئلتها، وذلك كما يلي:

الاختبار الأول: خاص بالفرضية الأولى ونصها:

"لا يوجد أثر للأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية"

وللإجابة عن هذه الفرضية تم حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لمحور أساليب الرقابة المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لمعرفة وجهة نظر المبحوثين، لهذه الفرضية المتعلقة بهذا المحور بشكل عام والجدول (11.4) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لأثر الأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة للحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية (جدول 11.4)

القرار	القيمة الاحتمالية P-Value	اختبار تي T-test	الوزن النسبي	الانحراف	المتوسط	المتغير
رفض الفرضية	0.00	18.69	0.85	0.35	4.25	الرقابة المالية

ومن خلال المتوسط العام لهذا المحور فإن درجة تأثير الأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت عالية، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المجال (4.25) وبنسبة موافقة عالية (85%)، وانحراف معياري (0.35) وهي قيمة أقل من الواحد الصحيح مما يعني تجانس أفراد مجتمع الدراسة في تقديرهم لدرجة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق الأساليب المتبعة للرقابة المالية.

وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تي (T-test) حيث بلغت قيمته (18.69) والقيمة الاحتمالية المناظرة لها (0.00) وهي أصغر من مستوي المعنوية والبالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وهذا يدل على أن الأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الاختبار الثاني: خاص بالفرضية الأولى ونصها:

"لا توجد معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

وللإجابة عن هذه الفرضية تم حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لمحور تطوير أساليب الرقابة المالية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال وجهة نظر المبحوثين لهذه الفرضية المتعلقة بهذا المحور، والجدول (12.4) يظهر النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لمعوقات وصعوبات عمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية (جدول 12.4)

القرار	القيمة الاحتمالية P-Value	اختبار تي T-test	الوزن النسبي	الانحراف	المتوسط	المتغير
قبول الفرضية	0.22	1.25	0.62	0.43	3.10	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ومن خلال المتوسط العام لهذا المحور فإن درجة تأثير الأساليب المتطورة والحديثة المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت عالية، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المجال (3.10) وبنسبة موافقة متوسطة بلغت (62%)، وبانحراف معياري (0.43) وهي قيمة أقل من الواحد الصحيح مما يعني تجانس أفراد مجتمع الدراسة في تقديرهم لدرجة عدم وجود معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تي (T-test) حيث بلغت قيمته (1.25) والقيمة الاحتمالية المناظرة لها (0.22) وهي أكبر من مستوي المعنوية والبالغة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية وهذا يدل على عدم وجود معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الاختبار الثالث: خاص بالفرضية الثانية ونصها:

"لا يوجد تطوير لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"

وللإجابة عن هذه الفرضية تم حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لمحور تطوير أساليب الرقابة المالية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال وجهة نظر المبحوثين، لهذه الفرضية المتعلقة بهذا المحور حيث أن الجدول (13.4) يظهر النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعياري لتطوير أساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (جدول 13.4)

القرار	القيمة الاحتمالية P-Value	اختبار تي T-test	الوزن النسبي	الانحراف	المتوسط	المتغير
رفض الفرضية	0.00	12.40	0.80	0.45	4.02	تطوير لأساليب الرقابة

ومن خلال المتوسط العام لهذا المحور فإن درجة تأثير الأساليب المتطورة والحديثة المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت عالية، حيث بلغ المتوسط العام لهذا المجال (4.02) وبنسبة موافقة (80%)، وبانحراف معياري (0.45) وهي قيمة أقل من الواحد الصحيح مما يعني تجانس أفراد مجتمع الدراسة في تقديرهم لدرجة الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق الأساليب المتطورة والحديثة المتبعة للرقابة المالية.

وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تي (T-test) حيث بلغت قيمته (12.40) والقيمة الاحتمالية المناظرة لها (0.00) وهي أصغر من مستوي المعنوية والبالغة (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وهذا يدل على أن الأساليب المتطورة والحديثة المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الخامس

الخاتمة

## 1.5- النتائج

- 1- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزهُ إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.
- 2- تبين من خلال البحث أن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله، حيث يتضح أن هنالك أخلاقيات تحكم المهنة، وإن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 3- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة.
- 4- يوجد أثر للأساليب المتبعة للرقابة المالية في ديوان المحاسبة لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 5- توجد معوقات وصعوبات لعمل الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 6- يوجد تطوير لأساليب الرقابة المالية المتبعة في ديوان المحاسبة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 2.5- التوصيات:

- 1- ضرورة تعزيز النواحي الأخلاقية لدى المحاسبين والمدراء الماليين ومراجعي الحسابات لتقليل الرغبة في التواطؤ والتلاعب باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 2- ضرورة أن تناقش لجنة المراجعة إدارة الشركة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحديد أثرها في التقارير المالية.
- 3- إجراء المزيد من الدراسات حول موضوع المحاسبة الإبداعية.
- 4- ضرورة سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.
- 5- أن يستعين ديوان المحاسبة بخبراء في مجال نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية وأن يكون لهم وجود ضمن فريق المراجعة حتى يتمكنوا من تقييم كفاءة وفاعلية هذه النظم في تشغيل البيانات، والحد من الأخطاء والممارسات التي قد تحدث وتؤثر على معلومات القوائم والتقارير المالية.
- 6- على ديوان المحاسبة أن يهتم بتحديث وتطوير نظمه الإلكترونية المستخدمة في تشغيل البيانات لتحقيق المزيد من الكفاءة والفاعلية مما يساعده على تحقيق أهدافه والاستفادة من مزايا التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية بشكل أفضل.

## 3.5- قائمة المراجع والمصادر:

### 1.3.5- المراجع:

1. طارق عبدالعال حماد، "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية"، الإسكندرية- الدار الجامعية، 2006.
2. محمد خير عكام، "الرقابة المالية، منشورات الجامعة الافتراضية السورية"، الجمهورية العربية السورية، 2018.

### 2.3.6- الرسائل العلمية:

1. أميرة شريف فضل عبد العظيم، "دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة- كلية التجارة، 2012.
2. حسن عبد الكريم سلوم، تامر كاظم عبد الرضا، "دور مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتياطي من خلال مناقشة وتحليل تقرير الإدارة"، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المستنصرية، بغداد- العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2016.
3. حمزة بوسنة، "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة- الجزائر، 2018.
4. رأفت خلف عبد الفتاح العبد اللات، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ظل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، معهد البحوث ودراسات العالم الإسلامي، الخرطوم- السودان، 2012.
5. رامي أحمد فروانة، "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية"، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة- فلسطين، 2011.
6. رنا جمال طينة، "دور لجان التدقيق ومدققى الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، غزة- فلسطين، 2012.
7. سامي قحام، 2019، "دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسة المحاسبة الإبداعية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة- الجزائر.
8. سعود عبد الرحمن مطلق، "تحسين ملائمة والاعتمادية في القوائم المالية بالبنوك التجارية السعودية للحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية"، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها- كلية التجارة، بنها- السعودية، 2013.
9. سمية جرمان، "دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي- الجزائر، 2018.
10. طارق عبدالعال حماد، "تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية"، الإسكندرية- الدار الجامعية، 2006.
11. عبد الرحمن عادل خليل، 2013، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية"، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
12. عبد العظيم عثمان محمد خليفة، "أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات العليا، الخرطوم- السودان، 2017.
13. محمد احمد عبد الحميد الصوري، "دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية في المالية"، (دراسة تطبيقية على الشركات العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013.

14. محمد حمود أحمد صالح سياغي، "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر"، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية المحاسبة والتمويل، الخرطوم- السودان، 2018.

15. محمد خير عكام، "الرقابة المالية"، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
16. محمود تيسير عبد الله الرفيع، "دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة القدس- فلسطين، 2018.
17. نهلة محمد السيد، "تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس- كلية التجارة، مصر، 2008.
18. هشام علاق، وليد مصباحي، "دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي التبسي- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تبسة- الجزائر، 2018.

### 3.3.6- المجالات والدوريات:

1. أسامة عمر جعارة، وآخرون، "أثر إدراك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية المجلد 42، العدد 1، 2015.
2. إيمان محمد سعد الدين، "دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 75، 2010.
3. سمية محمد عبد الله محمد، "دراسة تحليلية لأثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على رقابة مخاطر الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية في ضوء معايير المحاسبة"، مجلة المال والتجارة، العدد 2014، 537.
4. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية- من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، 2010.
5. عبد الحميد مانع الصيخ، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة جامعة صنعاء، كلية التجارة، العدد 115، 2018.
6. عزة حلمي محمود شلبي، "المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في الغش والتلاعب في البيانات المالية المنشورة ودور الإفصاح والشفافية في الحد منها"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الأول، العدد 2، السنة 2012، 32.
7. عفاف اسحق أبو زور، "ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة 14، 2008.
8. علي إبراهيم حسين، "أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، 2010، 32.
9. عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، العدد 2، 2011.
10. محمد شحاته خطاب، ياسر أحمد السيد، "إطار مقترح لتنفيذ دور حوكمة الشركات في تحجيم استخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة دورية الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 2، 2012.
11. مهند العبيني، علي الزعبي، "أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 2017، 50.

### 4.3.6- مؤتمرات وندوات علمية:

1. زياد سليمان المطارنة، "دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال، جامعة الزيتونة الأردنية- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2013.

2. ميلاد رجب اشميلة، وآخرون، "مدى ممارسة الإدارة في الشركات الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين"، الجامعة الأسمرية الإسلامية- كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، 2018.

#### 4.3.6 التقارير:

1. ديوان المحاسبة الليبي، "التقرير العام"، لسنة 2014.



الفصل السادس

الملاحق



# وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سبها

كلية التجارة والعلوم السياسية

قسم/ المحاسبة

الاستبيان

تحية طيبة، وبعد

يقوم الباحثان بإجراء بحث تخرج لإستكمال نيل درجة البكالوريوس الذي بعنوان:

" دور أساليب الرقابة المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

وهي دراسة ميدانية ويتطلب البحث الحصول على البيانات والإحصائيات التي من شأنها أن تساعد الباحث على تحديد أبعاد المشكلة وتفسيرها حتى يتم في النهاية استخلاص النتائج ووضع التوصيات والمقترحات الملائمة. ولا شك أنكم تشعرون ما لهذا البحث من أهمية من أجل تطوير التخطيط لرفع الأداء المؤسسي وأن رأيكم في هذا الموضوع سوف يكون له أثر بالغ في نتيجة هذا البحث.

عليه نأمل تعاونكم معنا لإنجاز البحث على النحو المطلوب وذلك بالإجابة على النقاط الواردة في الاستبيان وأن تكون هذه الإجابة معبره تعبيراً صادقا عن رأيكم حتى يمكن الاستفادة منها وأن أي معلومة تقدمها تخدم أغراض البحث العلمي فقط وأن هذه المعلومات سوف تكون سرية للغاية.

ولكم جزيل الشكر على تعاونكم في هذا البحث العلمي

السنة الدراسية

2020-2019

الباحثان

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للوحدة الاقتصادية بصورة غير صادقة وغير حقيقية والمحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية.

### • أولا: البيانات الشخصية:

يرجى وضع إشارة {√} في مربع الإجابة التي تراها مناسبة:

#### • الجنس:

- 1- ذكر  2- أنثى

#### • العمر:

- 1- أقل من 30 سنة  2- 30-40 سنة  3- 41\_50 سنة   
4- أكبر من 50 سنة

#### • التخصص العلمي:

- 1- محاسبة  2- إدارة  3- تمويل   
4- اقتصاد  5- تخصص آخر يذكر.....

#### • المؤهل العلمي:

- 1- دبلوم متوسط  2- دبلوم عالي  3- بكالوريوس   
4- ماجستير  5- دكتوراه

#### • عدد سنوات الخبرة:

- 1- أقل من 5 سنوات  2- من 5 إلى أقل من 10 سنوات   
3- من 10 إلى أقل من 15 سنة  4- من 15 إلى أقل من 20 سنة   
5- من 20 سنة فأكثر

#### • المؤهل المهني:

- 1- محافظ حسابات  2- مراجع  3- محاسب معتمد   
4- مؤهلات أخرى تذكر.....

• ثانياً: الأسئلة المتعلقة بالدراسة:

يرجى التكرم بوضع إشارة {√} أمام مستوى الموافقة المناسب:

**المحور الأول: الرقابة المالية:**

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-	من متطلبات المحاسب أو المراجع في لجنة المراجعة توفر الخصائص الذاتية (الخبرة، الكفاءة العلمية والعملية، دورية الاجتماعات، وحجم اللجنة).					
2-	دراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل اعتمادها ونشرها بهدف التحقق من عدم وجود تحريفات جوهرية.					
3-	مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة واي تغييرات فيها ومدى ملائمتها للأداء وأثرها على المركز المالي ونتيجة الأعمال.					
4-	دراسة وتقويم ومدى كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي ومراقب الحسابات.					
5-	التركيز على إستخدام وسائل تقنية متطورة وأساليب حديثة عند القيام بعملية المراجعة والتدقيق.					
6-	يمارس المراجع أو المحاسب الشك المهني بدرجة ملائمة يساعده في كشف حالات الغش والتصرفات الغير قانونية.					
7-	يتم التطرق في التقارير عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.					

**المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية:**

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-	تعد المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة.					
2-	ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسة قانونية لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية.					
3-	أصبحت أساليب المحاسبة الإبداعية ضرورة حتمية تفرضها طبيعة المرحلة الراهنة.					
4-	إن تدقيق أساليب المحاسبة الإبداعية يعتبر جزء من البرنامج التدقيقي المتبع.					
5-	تخرق أساليب المحاسبة الإبداعية الكثير من قواعد وسلوك المهنة.					
6-	تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسات والشركات الاقتصادية.					
7-	المحاسبة الإبداعية هي مشكلة لا يمكن حلها.					

### المحور الثالث: دور أساليب الرقابة الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-	رفع الكفاءة المهنية للمحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة وتعزيز سلوكهم الأخلاقي وتدريبهم يعمل على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.					
2-	إجراء اختبارات تفصيلية على القوائم المالية يعمل على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.					
3-	التأكد من سلامة وكفاية العينات الإحصائية يعمل على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.					
4-	يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات والشركات.					
5-	يقوم المراجع أو المحاسب بتصحيح الأخطاء إن وجدت.					
6-	يقوم المراجع أو المحاسب بمراجعة القوائم والحسابات والإبلاغ عن الأخطاء إن وجدت.					

- يرجى التكرم بالإجابة على السؤال الآتي:  
بناء على الخبرة المكتسبة لديك من عملك كمراجع أو محاسب في ديوان المحاسبة ماهي الطرق التي يجب اتباعها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات والمؤسسات الليبية؟

.....  
.....  
.....

اسم المحكم:

دكتور حفاظ أبوبكر، كلية العلوم جامعة سبها.

تقرير بنتائج فحص ومراجعة الميزانية العمومية لإحدى الشركات عن السنة  
المالية المنتهية في 12/31/\*\*\*\* ف وكذلك الحسابات الختامية عن ذات

التاريخ

\*\*\*\*\*

أسفرت عملية فحص ومراجعة الميزانية العمومية للشركة المنتهية في 12/31/\*\*\*\* ف عن جملة من الملاحظات نوردها كالتالي:

الملاحظات التي من شأنها التأثير على أصول وخصوم الميزانية ويتطلب إجراء التعديلات اللازمة حيالها، وتتبع آثار التعديل.

\* عدم مطابقة القيود الافتتاحية الظاهرة في اليومية العامة للعام \*\*\*\* ف. مع ميزانية السنة السابقة، حيث تبين من خلال الفحص والمراجعة التالي:

أ- ظهر رصيد النقدية بالمصارف في القيد الافتتاحي في 1/1/\*\*\*\* ف مدينا بمبلغ 433316.876 دينار.

في حين بلغ رصيد الحساب في ميزانية السنة الماضية كما تظهر في 12/31/\*\*\*\* ف بمبلغ 478378.212 دينار وبفارق قدره 45061.336 دينار. حيث تبين من الفحص والمراجعة أن الشركة قامت بإجراء المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة لأرصدة المصارف وإظهار نتيجة المقاصة.

ونرى عدم جواز إجراء مثل هذه المقاصة ووجوب إظهار رصيد حساب السحب على المكشوف ضمن رصيد المصارف بخصوم الميزانية، حتى يعبر كل بند من بنود الميزانية على حقيقة أرصدة الحسابات المتعلقة به.

ب- بموجب القيد رقم 12/2303 تم تعليمة مخصص التزامات سنوات سابقة بمبلغ 30472.858 دينار، كذلك تعليمة مخصص أتعاب المراجعة بمبلغ 6000 دينار، حيث تم خصم قيمة هذه المخصصات من رصيد أرباح العام وكان يتوجب قيام الشركة بتحميل المصروفات بقيمة هذه المخصصات تعتبر عبئاً على الأرباح وليس توزيعاً لها، فضلاً على عدم إرفاق القيد بأية مستندات مؤيدة.

ج- بموجب القيد رقم 12/2304 تم تكوين مخصص بدل الإجازات بمبلغ 15000 دينار دون إرفاق القيد بأية مستندات مؤيدة.

د- بموجب القيد رقم 12/2305 تم تخفيض حساب الدائنون بمبلغ 20337.500 دينار وتعلية القيمة للإيرادات حيث قامت الشركة بإجراء مقاصة بين الإيجارات المستحقة على عمالة الشركة الذين يقيمون في مساكن تخص الشركة ومستحقاتهم تجاه الشركة، دون القيام بتعزيز القيد بأية مستندات مؤيدة. ومما سبق يطلب ضرورة القيام بتعزيز القيود المشار إليها بالمستندات المؤيدة.



تقرير بنتائج فحص ومراجعة الميزانية العمومية لإحدى الشركات عن السنة  
المالية المنتهية في 12/31/\*\*\*\* ف وكذلك الحسابات الختامية عن ذات  
التاريخ

\*\*\*\*\*

أسفرت عملية فحص ومراجعة الميزانية العمومية للشركة عن السنة المالية المنتهية في 12/31/\*\*\*\* ف  
عن التالي:

أولاً/ الرقابة الداخلية:

يشوب نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة العديد من مواطن الضعف والقصور بحيث لا يمكن  
الاطمئنان على العمليات المالية بالشركة ومن أبرز مواطن الضعف:

\* قصور قسم المراجعة الداخلية في أداء الدور المناط به حيث تبين:

- عدم قيامه بإجراء المراجعة الحسابية للعمليات المالية بالشركة.

- عدم اكتمال التوقعات على أغلب قيود اليومية العامة مما يدل على غياب

الإشراف الإداري على تنفيذ الواجبات والمسؤوليات الموكلة للمستويات الإدارية.

- غياب الرقابة المالية على العهد الممنوحة ومتابعة تسوية العهد واعتماد مستندات

التسوية والتحقق من صحتها.

ثانياً/ الأصول الثابتة:

ظهر رصيد صافي الأصول الثابتة في 12/31/\*\*\*\* ف بمبلغ 5459504.641 د.ل حيث بين من  
خلال الفحص ومراجعة الحساب ما يلي:

وجود أخطاء مطبعية بين الرصيد الظاهر للأصول الثابتة في الميزانية ومرفقاتها يتوجب على الشركة  
إجراء التصويب للحساب.

ثالثاً/ المدينون المتنوعة:

ظهر رصيد الحساب في الميزانية العمومية للشركة في 31/12/\*\*\*\* ف بمبلغ 7537109.469 د.ل حيث أظهر الفحص ما يلي:

أن الرصيد الصحيح لهذا الحساب بعد التجميع يكون 7546109.469 د.ل وبفرق قدرة (9000 د.ل) مما يتوجب البحث عن أسبابه وإجراء المراجعة الحسابية والقيودات المحاسبية المتعلقة بالحساب.

#### رابعاً/ العهد المالية:

ظهر رصيد الحساب في الميزانية العمومية للشركة في 31/12/\*\*\*\* ف بمبلغ 30000 د.ل حيث تبين من الفحص والمراجعة أن رصيد العهد المالية الظاهر يعود إلى عام \*\*\*\* ف هو يمثل عهد منحت لموظفين منقطعين عن العمل بالشركة مما يتوجب على إدارة الشركة ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه تسوية العهد.

#### خامساً/ رأس مال الشركة:

ظهرت قيمة رأس مال الشركة في الميزانية العمومية للشركة في 31/12/\*\*\*\* ف بمبلغ 7306591.230 د.ل حيث أظهر الفحص ما يلي:

تم زيادة رأس مال الشركة خلال العام بمبلغ قدرة 2014496 د.ل ويمثل قيمة سيارات مجهزة للنظافة مقدمة من الإسكان والمرافق وكان يتوجب عدم زيادة رأس مال الشركة دون عرض الأمر على الجمعية العمومية للشركة للموافقة وإظهار قيمة السيارات كدعم من المرافق.

#### سادساً/ الدائنون:

ظهر رصيد حساب في الميزانية العمومية للشركة في 31/12/\*\*\*\* ف بمبلغ 1653318.208 د.ل حيث تبين تأخر الشركة في سداد الاستحقاقات القانونية اتجاه مصلحة الضرائب والضمان الاجتماعي مما يتطلب من الشركة ضرورة سداد الالتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد.

#### سابعاً/ المخصصات:

بلغ رصيد المخصصات الظاهر بالميزانية بمبلغ 1580668.141 د.ل حيث يلاحظ على الحساب ما يلي:

ظهر رصيد الحساب بعد المراجعة الحسابية لحركة المخصصات باليومية ولاستناد العام حتى 12/31/\*\*\*\*ف بمبلغ 1374527.146 د.ل مما يتطلب إجراء المراجعة لجميع القيودات المحاسبية المتعلقة بالمخصصات أثباتها باليومية العامة وإظهار الرصيد الصحيح للمخصصات بالميزانية.

إظهار مخصص الديون المشكوك فيها الظاهر ضمن المخصصات في جانب الخصوم في الميزانية مخصصاً من حساب المدينون في جانب الأصول في الميزانية.

#### ثامنا/ الدائنون:

ظهر رصيد في الميزانية العمومية للشركة في 12/31/\*\*\*\*ف بمبلغ 1653318.208 د.ل حيث تبين تأخر الشركة في السداد الاستحقاقات القانونية اتجاه مصلحة الضرائب وضمن الاجتماعي مما يتطلب من الشركة ضرورة سداد الالتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد.

#### تاسعا/ الملاحظات العامة:

من خلال الفحص والمراجعة لحسابات الشركة تبين النقص في بعض المستندات المؤيدة للصرف وكذلك بيانات بعض هذه المستندات ونذكر منها على سبيل المثال:

- بموجب قيد يومية رقم (1/22) بتاريخ 1/31/\*\*\*\*ف بقيمة 22440 د.ل تم إصدار إذن الصرف لوحظ بأن هناك نقص في بياناته والمتمثلة في تسجيل رقم الصك وكذلك رقم المستند وقد لوحظ أيضاً بأن إصدار الصك تم بتاريخ 1/13/\*\*\*\*ف ورسالة مدير إدارة الشؤون الإدارية والمالية بشأن إصدار الصك بتاريخ 10/10/\*\*\*\*ف.
- بموجب قيد اليومية رقم (3/4) بقيمة (1000 د.ل) بشأن صرف كروت الدفع المسبق وكذلك بنزين ومستندات التسوية والمتمثلة في الفواتير وكذلك أسماء المستلمين غير موجودة.
- بموجب قيد اليومية رقم (4/8) بقيمة 5000 د.ل لم يكتب رقم الصك في إذن الصرف وكذلك عدم تسجيل التاريخ في رسالة التكليف.
- بموجب قيد اليومية رقم (4/14) بقيمة 6200 د.ل تم شراء بطاقات نقدية (كوبونات لغرض التزويد بالوقود) لوحظ بأن رسالة التكليف بتاريخ 4/19م \*\*\*\*ف والفاتورة بتاريخ 4/13/\*\*\*\*ف.
- بموجب قيد اليومية رقم (1/22) بقيمة 22440 د.ل بتاريخ 1/31/\*\*\*\*ف لوحظ عدم كتابة رقم الصك في إذن الصرف.

- قيد يومية رقم (5/12) بقيمة 2502000 د.ل تم تكليف القسم المالي بإصدار صك للشركة باب القصر للمقاولات وذلك عن قيمة اعمال تنظيف ونقل مخلفات البناء والقمامة بتاريخ 5/15/\*\*\*\* ف ولوحظ بأن أذن الصرف تم إصداره بتاريخ 5/8/\*\*\*\* ف أي قبل رسالة تكليف القسم المالي بإصدار الصك للشركة.
- بموجب قيد رقم (9/16) بقيمة 1717 د.ل بتاريخ 9/15/\*\*\*\* ف ثم شراء أبواب سيارة شفر ليت وقد لوحظ بأن عملية إذن الصرف الخاص بالشراء (الصك) بتاريخ 9/15/\*\*\*\* ف وإذن الاستلام بتاريخ 9/28/\*\*\*\* ف وإذن الصرف من المخازن بتاريخ 9/8/\*\*\*\* ف.
- بموجب قيد رقم (9/22) بقيمة 10826 د.ل بتاريخ 9/20/\*\*\*\* ف وذلك عن قيمة مواد ومعدات ولإدارتي الحدائق والنظافة وقد لوحظ اختيار محلات \*\*\*\* ولم تتم عملية المفاضلة والنظر إلى أكثر من عرض.
- قيد رقم (10/8) بقيمة 16767 د.ل بتاريخ 12/30/\*\*\*\* ف من خلال كشف التسوية الكتابية بالقلم الرصاص وعدم تدوين التاريخ وكذلك عدم مراجعة الترسية من قبل المراجع وعدم اعتمادها من قبل رئيس القسم المالي.
- قيد رقم (12/39) بقيمة 2000 د.ل بتاريخ 12/30/\*\*\*\* ف تسوية عهدة لوحظ عدم كتابة وعدم توقيع مقدم الفواتير وعدم اعتمادها من قبل رئيس القسم المالي.
- قيد يومية رقم (10/11) بقيمة 2000 د.ل تسوية عهدة بتاريخ 12/21/\*\*\*\* ف ولوحظ عدم كتابة التاريخ في جملة الفواتير المرفقة وبيانها.
- عدم قيام رئيس الحسابات بالاعتماد والتوقيع على حل قيود اليومية.
- بموجب قيد رقم (5/19) بتاريخ 5/19/\*\*\*\* ف بقيمة 101309 د.ل بشأن شراء آلات للشركة حيث لوحظ بأن الشركة قامت وبشكل مباشر بتكليف شركة \*\*\*\* بتزويدها بالآليات المطلوبة وبدون وجود عروض أخرى للمفاضلة بين الأسعار.
- بموجب قيد رقم (5/30) بتاريخ 5/19/\*\*\*\* ف بقيمة إجمالية 39000 د.ل قيمة شراء سيارات شفر ليت قمرة واحدة حيث تمت الترسية على معرض \*\*\*\* لبيع وشراء السيارات ولا يوجد رقم إشاري ولا تاريخ في محضر الترسية.
- قيد اليومية رقم (6/3) بتاريخ 6/13/\*\*\*\* ف رقم الصك (10186) عهدة للسيد/\*\*\*\* وهي تمثل قيمة إيجاز نقلات لنقل القمامة والمخلفات بقيمة إجمالية 10440 د.ل حيث السائقين ليبين وتمت عملية صرفها عن طريق الخزينة دون اللجوء إلى أرقام الحسابات المصرفية.

- قيد يومية رقم (7/6) بتاريخ 7/1/\*\*\*\* ف بقيمة 93590 د.ل. توريد مبيدات حشرية حيث جاءت في الفاتورة السعر شامل الضريبة إلا أن الشركة قامت بحساب الضريبة من جديد وهناك خطأ في كتابة المبلغ بالحروف عن الأرقام ومصدق عليه من قبل المراجع حيث إن المبلغ بالأرقام 94530 د.ل. وبالحروف أربعة وتسعون ألف وخمسمائة وواحد دينار لا غير.